BESLUT

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2019/1732

av den 6 juni 2019

om SA.33159 (2015/C) Beskattning av mättat fett i vissa livsmedel som säljs i Danmark

[delgivet med nr C(2019) 3926]

(Endast den danska texten är giltig)

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR BESLUTAT FÖLJANDE

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget),

med beaktande av rådets förordning (EU) 2015/1589 ([1]), särskilt artikel 15.1,

efter att i enlighet med artikel 6 i förordning (EG) nr 659/1999 (som motsvarar artikel 6 i rådets förordning (EU) 2015/1589) ([2]) ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig, och

av följande skäl:

1. FÖRFARANDE

(1) Den 9 juni 2011 mottog kommissionen ett klagomål från Margarineforeningen (MIFU) beträffande den danska lagen om beskattning av mättat fett i vissa livsmedel, lag nr 247 av den 30 mars 2011 ([3]) (nedan kallad *lagen*). Lagen trädde i kraft den 1 oktober 2011 och upphörde att gälla den 1 januari 2013. Klagomålet gällde eventuellt stöd till producenter av icke beskattade produkter.

(2) Med avsikt att försöka få klarhet skickades en begäran om upplysningar till Danmark den 4 juli 2011. Kommissionen vidarebefordrade det ursprungliga klagomålet till de danska myndigheterna och uppmanade dem att inkomma med sin sammanfattning av de faktiska omständigheterna i syfte att behandla de påståenden som gjorts av klaganden inom 20 arbetsdagar, eller att anmäla åtgärden som statligt stöd till kommissionen för godkännande. Danmark begärde en förlängning av tidsfristen den 18 juli 2011, vilken beviljades till den 31 augusti 2011. Den 7 september 2011 inkom Danmark med sitt svar på kommissionens skrivelse där man redogjorde för sina synpunkter på de frågor som klaganden tagit upp.

([1]) Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 med föreskrifter för tillämpningen av artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 24.9.2015, s. 9). Med verkan från och med den 14 november 2015 upphävde denna förordning rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EGT L 83, 27.3.1999, s. 1) och ersatte dessa föreskrifter. I enlighet med artikel 35 i rådets förordning (EU) 2015/1589 ska hänvisningar till den upphävda förordningen anses som hänvisningar till denna förordning och ska läsas enligt jämförelsetabellen i bilaga II till förordning (EU) 2015/1589.

([2]) Statligt stöd – Danmark – Statligt stöd nr SA.33159 (14/C) (f.d. SA.33159 (11/NN) – Beskattning av mättat fett i vissa livsmedel som säljs i Danmark – Uppmaning enligt artikel 108.2 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 94, 20.3.2015, s. 11) att inkomma med synpunkter.

([3]) På danska: Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven) https://www.retsinformation.dk/FORMS/R0710.aspx?id=136314

(3) Den 13 oktober 2011 översände kommissionen Danmarks synpunkter till klaganden. Den 27 juni, 28 juli, 12 september och 15 november 2011 lämnade klaganden kompletterande uppgifter till stöd för klagomålet.

(4) Den 14 december 2011 meddelade kommissionen Danmark att lagen hade trätt i kraft den 1 oktober 2011 utan att ha anmälts till kommissionen i enlighet med artikel 108.3 i EUF-fördraget, och att åtgärden i fråga därför hade registrerats som icke anmält stöd med nummer SA.33159 (2011/NN).

(5) Den 13 mars 2012 lämnade klaganden ytterligare upplysningar till stöd för klagomålet.

(6) Den 16 mars 2012 hölls ett möte mellan kommissionen och Danmark. Den 12 april 2012 översände kommissionen det fullständiga klagomålet till de danska myndigheterna och uppmanade dem att ta itu med och klargöra de frågor som lagts fram av klaganden. Om de danska myndigheterna skulle anse att åtgärden inte gav upphov till statligt stöd ombads de att lämna en egen sammanfattning av de faktiska omständigheterna, samt en underbyggd motivering av deras ståndpunkt. Efter en begäran om förlängning av svarsfristen besvarade Danmark den 13 september 2012 kommissionens skrivelse av den 12 april 2012.

(7) Den 30 oktober 2012 översände kommissionen de danska myndigheternas synpunkter till klaganden. Den 30 november 2012 lämnade klaganden ytterligare upplysningar till stöd för klagomålet.

(8) Den 16 maj 2013, efter att lagen upphört att gälla den 1 januari 2013, hölls ett möte mellan kommissionen och klaganden.

(9) Genom en skrivelse av den 4 februari 2015 (C(2015) 535 final) informerade kommissionen Danmark om sitt beslut att inleda det förfarande som anges i artikel 108.2 i EUF-fördraget avseende lagen (nedan kallat *beslutet att inleda förfarandet*).

(10) I beslutet att inleda förfarandet angav kommissionen att de åtgärder som införts genom lagen tycktes ha alla de egenskaper som kännetecknar statligt stöd och uppmanade Danmark att inkomma med synpunkter och tillhandahålla alla upplysningar som kunde vara till hjälp vid bedömningen av stödet.

(11) Genom en skrivelse av den 26 maj 2015 lämnade Danmark sina synpunkter på beslutet att inleda förfarandet.

(12) Beslutet att inleda förfarandet har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning* ([4]). Kommissionen uppmanade berörda parter att inkomma med synpunkter inom en månad. Kommissionen mottog synpunkter från tre berörda parter om de åtgärder som nämns i beslutet att inleda förfarandet. De synpunkter som inkom översändes till Danmark genom skrivelser av den 22 oktober och den 9 november 2015. Danmark svarade på dessa synpunkter den 21 december 2015 och den 29 januari 2016. Genom en skrivelse av den 10 augusti 2017 begärde kommissionen ytterligare upplysningar från Danmark. Genom en skrivelse av den 15 december 2017 lämnade Danmark ytterligare upplysningar.

2. **BESKRIVNING**

(13) Den danska lagen om beskattning av mättat fett i vissa livsmedel hade som syfte att både främja bättre kosthållning och förbättra den danska befolkningens hälsa ([5]). Dessa syften skulle uppnås genom att beskatta de primära källorna till intag av mättat fett i Danmark (se skäl 37), samtidigt som hänsyn togs till officiella kostråd ([6]) (se skäl 47) och andra överväganden (se t.ex. skäl 34), vilket ledde till att vissa produkter undantogs från skattens tillämpningsområde.

(14) Lagen var i kraft mellan den 1 oktober 2011 och den 1 januari 2013, vilket därmed är den relevanta tidsramen för detta beslut.

([4]) EUT C 94, 20.3.2015, s. 11.
([5]) Se motiveringen till lagförslaget, L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven). 19 januari 2011, s. 7. Danska myndigheters översättning.
([6]) Se tal av den danske skatteministern Troels Lund Poulsen i det danska folketinget den 19 januari 2011.

(15) Lagen föreskrev en skatt på vikten av mättat fett i de livsmedel som förtecknas i paragraf 1 i lagen, och som identifierades genom unionens kombinerade nomenklaturkod, om halten av mättat fett i livsmedlet översteg 2,3 procent av produktens vikt. De förtecknade livsmedlen var följande:

i) Kött enligt tabellen i bilaga I till lagen.

ii) Mejeriprodukter med koderna 0401–0406.

iii) Animaliskt fett med koderna 1501–1504 och 1516 som smälts bort eller på annat sätt skiljts ut.

iv) Ätliga oljor och fetter med koderna 1507–1516.

v) Margarin och andra livsmedelsprodukter med kod 1517.

vi) Bredbara blandprodukter med kod 2106.

vii) Andra livsmedelsprodukter som, på grundval av en övergripande bedömning av produkternas egenskaper och användning och det sätt på vilket de saluförs, kan anses vara utbytbara med eller imitationer av de produkter som anges i punkterna i–vi.

(16) Enligt paragraf 2 i lagen fastställdes skatten till 16 danska kronor per kg mättat fett i respektive livsmedelsprodukt.

(17) Enligt paragraf 3 i lagen var följande verksamhetsutövare skyldiga att betala skatten:

a) Den som tillverkat en skattepliktig livsmedelsprodukt i Danmark.

b) Den som erhållit en skattepliktig livsmedelsprodukt i Danmark från ett annat EU-land.

c) Den som importerat en skattepliktig livsmedelsprodukt till Danmark från ett land utanför EU eller från territorier inom EU som låg utanför EU:s skatteområde.

d) Den som sålt en skattepliktig livsmedelsprodukt från ett annat EU-land på ett sådant sätt att produkten direkt eller indirekt skickades eller transporterades av säljaren eller för säljarens räkning till en icke-kommersiell köpare i Danmark (distansförsäljning), om företaget var registrerat enligt paragraf 47.2 i momslagen ([7]).

(18) Befriade från att betala skatten (och från registrering enligt lagen) var de företag som hade en årlig försäljning av skattepliktiga livsmedelsprodukter som uppgick till högst 50 000 danska kronor (exklusive skatt) (paragraf 4.6 i lagen).

(19) Halten mättat fett i de livsmedel som förtecknas i paragraf 1.2–1.7 i lagen fastställdes på grundval av följande:

a) Näringsdeklarationen, om livsmedelsprodukten hade någon sådan och om den angav halten av mättat fett i produkten.

b) Allmänt tillgänglig livsmedelsinformation som fastställer genomsnittliga standarder för ett antal livsmedel. Allmänt tillgänglig livsmedelsinformation avser de standarder som finns i livsmedelsdatabasen ([8]).

c) En teknisk analys av livsmedelsprodukten.

(20) Om det basbelopp på vilket skatten skulle betalas inte kunde fastställas med hjälp av någon av ovanstående metoder skulle skatten betalas på grundval av livsmedelsproduktens totala fetthalt eller i sista hand livsmedelsproduktens nettovikt.

2.1 *SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM BESKATTNING AV IMPORTERADE LIVSMEDEL SOM INTE ANGES I PARAGRAF 1 I LAGEN MEN SOM INNEHÅLLER LIVSMEDEL SOM ANGES I PARAGRAF 1 I LAGEN*

(21) Enligt paragraf 8 i lagen skulle en täckningsskatt betalas för de beståndsdelar som används vid framställningen av livsmedel, när beståndsdelarna har sitt ursprung i en skattepliktig livsmedelsprodukt som anges i paragraf 1 i lagen och där sådana livsmedel har mottagits, importerats eller sålts genom distansförsäljning i Danmark. Täckningsskatten infördes endast på livsmedel som mottagits, importerats eller sålts genom distansförsäljning i Danmark, eftersom en skattepliktig livsmedelsprodukt som tillverkats i Danmark alltid beskattades i sin ”rena” form vid den första försäljningen/användningen, och därför fanns det inget behov av en täckningsskatt på livsmedel som tillverkats i Danmark.

([7]) Danska momslagen [LBK nr 287 av den 28 mars 2011].
([8]) Se webbsidan www.foodcomp.dk

(22) Enligt paragraf 12 i lagen utgjordes skatteunderlaget av vikten av mättat fett i de beståndsdelar som härrör från den skattepliktiga livsmedelsprodukt som anges i paragraf 1 och som används vid framställning av livsmedel som tas emot, importeras eller säljs genom distansförsäljning.

(23) Enligt paragraf 1 andra stycket i lagen skulle de skattskyldiga företagen kunna dokumentera vikten av mättat fett i de beståndsdelar som används vid framställningen av livsmedel och på begäran inge en förklaring därom från tillverkaren. För beståndsdelar som omfattas av den täckningsskatt som anges i paragraf 1.1, dvs. kött, ska skatteunderlaget fastställas på grundval av de genomsnittssatser som anges i bilaga I.

(24) För övriga beståndsdelar som omfattades av täckningsskatten kunde tillverkaren vid utfärdandet av tillverkardeklarationen använda allmänt tillgängliga uppgifter om livsmedel, vilka gav genomsnittliga standarder för halten mättat fett i vissa livsmedel, för att fastställa skatteunderlaget för de beståndsdelar omfattade av täckningsskatten som användes vid framställningen av livsmedlet.

(25) Om det skattskyldiga företaget inte kunde uppvisa den angivna tillverkardeklarationen, skulle andra beståndsdelar än de som anges i paragraf 1.1 i lagen omfattas av en täckningsskatt som grundar sig på den totala halten av både mättat och omättat fett i livsmedelsprodukten eller, om sådan information inte kunde lämnas, på grundval av livsmedlets nettovikt.

(26) Om den danska skattemyndigheten skulle anse att den täckningsskatt som beräknas i enlighet med paragraf 12.2 i lagen skulle utgöra ett högre belopp än den täckningsskatt som beräknas på grundval av den totala fetthalten eller nettovikten, skulle den danska skattemyndigheten kunna fastställa skatteunderlaget på grundval av en uppskattning.

2.2 *PÅSTÅDDA STÖDÅTGÄRDER*

(27) I enlighet med avsnitt 2.1.8 i beslutet att inleda förfarandet innehöll lagen följande sex möjliga stödåtgärder:

1. Åtgärd 1: Utelämnande av vissa av livsmedlen från förteckningen i paragraf 1 i lagen i vilken skatten föreskrevs, och som beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.1 i beslutet att inleda förfarandet.

2. Åtgärd 2: Icke-beskattning av livsmedel vars halt av mättat fett inte överskrider det tröskelvärde på 2,3 procent som beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.2 i beslutet att inleda förfarandet.

3. Åtgärd 3: Skattebefrielse för företag vars årliga försäljning av skattepliktiga livsmedelsprodukter inte översteg 50 000 danska kronor, vilken beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.3 i beslutet att inleda förfarandet.

4. Åtgärd 4: Skattebefrielse för produkter som inte är avsedda att användas som livsmedel, t.ex. foder för djur, vilket beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.4 i beslutet att inleda förfarandet.

5. Åtgärd 5: Olika behandling av inhemska och importerade produkter med avseende på när och hur skatten tas ut, vilken beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.5 i beslutet att inleda förfarandet.

6. Åtgärd 6: Skatteuppskovssystem och skatteavdragssystem, vilka beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.6 i beslutet att inleda förfarandet.

3. **SKÄLEN TILL ATT ETT FORMELLT GRANSKNINGSFÖRFARANDE INLEDDES**

(28) I beslutet att inleda förfarandet intog kommissionen på grundval av tillgängliga uppgifter den preliminära ståndpunkten att villkoren i artikel 107.1 i EUF-fördraget var uppfyllda för åtgärderna 1–3 och 5–6. Åtgärderna ansågs inte vara motiverade på grundval av referenssystemets art eller allmänna systematik, eftersom Danmark inte kunde visa att åtgärderna var nödvändiga för att det allmänna systemet för skatt på mättat fett skulle fungera och vara effektivt, och inte heller visa upp ett samband mellan de påstådda särdragen i åtgärderna och de skattelättnader som beviljats endast vissa grupper av tillverkare.

(29) Kommissionen inledde förfarandet enligt artikel 108.2 i EUF-fördraget, eftersom kommissionen hyste tvivel om huruvida någon av åtgärderna var förenlig med den inre marknaden, mot bakgrund av den information som fanns tillgänglig vid tidpunkten.

4. DE DANSKA MYNDIGHETERNAS SYNPUNKTER PÅ INLEDANDET AV DET FORMELLA GRANSKNINGSFÖRFARANDET

(30) De danska myndigheterna översände sina synpunkter till kommissionen den 26 maj 2015. Efter ett möte mellan kommissionen och de danska myndigheterna den 18 december 2015 och som svar på de synpunkter som lämnats av berörda parter inkom Danmark med ytterligare synpunkter den 21 december 2015 och den 29 januari 2016. Synpunkterna är av följande tre typer: de som avser referenssystemet, de som avser tröskelvärdena för beskattning och de som avser olika behandling.

4.1 *REFERENSSYSTEM*

4.1.1 SYFTET MED SKATTEN

(31) Danmark upprepar att syftena med lagen var att ”främja bättre kosthållning och därmed förbättra befolkningens hälsa” ([9]). Det handlade inte om att lägga en ekonomisk börda på (alla) produkter som innehåller mättat fett, utan endast de produkter som utgjorde de primära källorna till mättat fett i Danmark ([10]), med beaktande av de officiella kostråden ([11]). På grundval av detta syfte utformades skatten för att minska intaget av mättat fett så att intaget bestod till mindre del av produkter med en hög halt mättat fett och till större del av produkter vars halt av mättat fett är lägre, med beaktande av officiella kostrekommendationer samt ekonomisk och administrativ effektivitet.

(32) Syftet med skatten var inte att utesluta mättat fett från den danska befolkningens kost. Fett bör ingå i en normal kost eftersom det bidrar till intaget av den nödvändiga fettsyran och upptaget av fettlösliga vitaminer. Enligt de officiella kostråden bör intaget av fett från kött och mejeriprodukter dock begränsas och i hög grad ersättas med fett från vegetabilisk olja och fisk ([12]).

(33) Vidare har de danska myndigheterna gjort gällande att unionens regler om statligt stöd inte innebär att medlemsstaterna är skyldiga att lägga fram ett positivt vetenskapligt bevis för att en skattelagstiftning faktiskt har antagna beteendemässiga eller andra verkningar.

4.1.2 ADMINISTRATIV OCH EKONOMISK EFFEKTIVITET

(34) De danska myndigheterna uppger att de alltid strävar efter att antingen minska den befintliga administrativa bördan för företag eller, när det gäller ny lagstiftning, inte administrativt belasta företag mer än vad som är absolut nödvändigt, särskilt när det gäller små och medelstora företag. Detta har under flera år varit ett särskilt mål för flera på varandra följande regeringar, vilket till exempel framgår av tillämpningen av den danska momslagstiftningen.

(35) I avsnitt 2 i lagförslaget beskrevs detta på följande sätt: ”Många aspekter måste beaktas vid utformningen av en helt ny skatt. Å ena sidan bör en skatt på mättat fett omfatta en betydande andel vanliga livsmedelsprodukter, för att säkerställa att detta har största möjliga effekt på konsumtionen. Den bör också vara så enkel som möjligt och helst tas ut så långt bak i distributionskedjan som möjligt, så att minsta möjliga antal enheter omfattas av den administrativa börda som är förenad med registrering, deklaration och avräkning av skatten.”

([9]) Se motiveringen till lagförslaget, L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven). 19 januari 2011, s. 7. Danska myndigheters översättning.
([10]) Se tal av den danske skatteministern Troels Lund Poulsen i det danska folketinget den 19 januari 2011.
([11]) Till exempel *Kostkompasset – vejen til en sund balance*, Ministeriet for Familie- og Forbrugeranliggender och Fødevarestyrelsen, januari 2006.
([12]) *Kostkompasset*, s. 14.

(36) Genom att ta ut skatten i början av distributionskedjan och inte i slutet (dvs. detaljhandel till konsumenter) minimeras den administrativa bördan eftersom antalet återförsäljare är betydligt högre än antalet tillverkare/importörer. Denna metod var också den som var mest förenlig med lagens syfte.

4.1.3 PRIMÄR KÄLLA TILL MÄTTAT FETT

(37) Av syftena med lagen följde att det var nödvändigt att upprätta en positivlista över livsmedelsprodukter som skulle beskattas som primära källor för intag av mättat fett utan att gå emot de officiella kostråden. De danska myndigheterna har gjort gällande att de – med hänsyn till syftena och den danska befolkningens faktiska konsumtionsvanor – hade ett stort utrymme för skönsmässig bedömning när det gällde beslutet om vilka produkter som skulle ingå i denna positivlista för att eftersträva lagens hälso- och kostmål ([13]).

(38) De danska myndigheterna hävdar att en primär källa för intag av mättat fett i den danska befolkningen avgörs av följande två faktorer: i) förbrukade kvantiteter av produkten, och ii) den faktiska andelen mättat fett i produkten. En produkt är inte nödvändigtvis en primär källa till intag av mättat fett i Danmark bara för att den har en hög fetthalt. Dessutom anses en produkt inte nödvändigtvis ge upphov till hälsoproblem bara för att den innehåller mättat fett, om produkten är en produkt med låg fetthalt och/eller om den har andra goda egenskaper enligt officiella kostrekommendationer.

(39) Danmark hänvisar till en rapport ([14]) som identifierar alla typer av köttprodukter, alla typer av mejeriprodukter och alla typer av fetter/oljor som de primära källorna för intag av mättat fett i Danmark. Tillsammans står dessa produktgrupper för 81 procent av intaget av mättat fett (kött 19 procent, mejeriprodukter 30 procent, alla typer av fett 32 procent). Andra produktgrupper ansågs inte vara primära källor till mättat fett, eftersom de inte bidrog väsentligt (6 procent eller mindre) till intaget av mättat fett. På grundval av dessa fakta hävdar Danmark att det inte fanns något behov av en tydlig brytpunkt för att definiera vad som var och inte var en primär källa.

(40) I Incentives rapport ([15]) uppskattas att 88 procent av det mättade fettet som konsumerades i Danmark medan skatten var i kraft omfattades av skatten (mejeriprodukter 84 procent, kött 98 procent, andra beskattade produkter 90 procent). Icke-beskattning av en del av det mättade fettet i mejeriprodukter (16 procent) och kött (2 procent) var en följd av det tröskelvärde på 2,3 procent som angavs i paragraf 1 i lagen.

(41) Danmark hävdar vidare att mättat fett i t.ex. bröd, pommes frites, chips och godis beskattades enligt lagen, eftersom det mättade fettet i de mejeriprodukter, fetter, oljor och kött som används för framställning av sådana bearbetade livsmedelsprodukter beskattades.

(42) Danmark hänvisar till Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/13/EG ([16]), där ”kött” definieras som ”skelettmuskulatur av däggdjurs- och fågelarter som är tjänliga som livsmedel […]”.

(43) Danmark drar slutsatsen att fjäderfä per definition är en typ av kött i linje med gris- och nötkött och att det följaktligen skulle ha varit godtyckligt att undanta fjäderfä när andra typer av kött beskattades, på samma sätt som det skulle ha varit godtyckligt att utesluta en viss typ av ost (t.ex. getost) eller olja (t.ex. sesamolja) när alla andra ostar och oljor beskattades.

([13]) Domstolens dom av den 15 november 2011 i mål C-106/09 P – *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 97.

([14]) *Danskernes kostvaner 2003–2008*, DTU Fødevareinstituttet, 2010, s. 114. Rapporten har utarbetats av Fødevareinstituttet som är en del av Danmarks Tekniske Universitet, och bygger på uppgifter om matvanor som samlats in från 4 431 deltagare i åldrarna 4–75 år under perioden 2003–2008. Fødevareinstituttets uppdrag är att bedriva forskning och kommunicera hållbara lösningar med ett mervärde inom områdena livsmedel och hälsa till förmån för samhället och industrin.

([15]) *Economic consequences of the Danish tax on saturated fat in certain food products* (Ekonomiska konsekvenser av den danska skatten på mättat fett i vissa livsmedel) (Incentives rapport), (på uppdrag av det danska skatteministeriet), 2015, s. 31. Rapporten har utarbetats av ekonomikonsultföretaget Incentive på begäran av det danska skatteministeriet, som svar på kommissionens beslut att inleda förfarandet från 2015. Incentives uppgift var att göra en ekonomisk bedömning av skatten, dess inverkan på konsument- och producentpriserna och i vilken utsträckning den ledde till en snedvridning av konkurrensen.

([16]) Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/13/EG av den 20 mars 2000 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om märkning och presentation av livsmedel samt om reklam för livsmedel (EGT L 109, 6.5.2000, s. 29).

(44) Enligt Danmark skulle ett undantag för fjäderfä även ha stridit mot lagens grundläggande synpunkt att även produkter som var nära substitut för skattepliktiga livsmedelsprodukter skulle beskattas ([17]).

4.1.4 ICKE-PRIMÄR KÄLLA TILL MÄTTAT FETT

(45) Alla källor till mättat fett som inte klassificerades som primära källor på grundval av de två kriterier som angavs i skäl 38, betraktades följdriktigt som icke-primära källor. Exemplen på produkter som inte innehåller något mättat fett alls är begränsat till ett antal frukter och grönsaker (t.ex. sallad och melon) och ett fåtal fiskar. Exemplen på produkter som innehåller mellan 0,1 och 0,5 procent mättat fett är nästan alla andra typer av frukt och grönsaker.

(46) Livsmedelsprodukter som bidrog till högst 1 procent av det totala intaget av mättat fett (t.ex. fisk ([18]), ägg, nötter och frön ([19])) ansågs inte vara primära källor för intag av mättat fett. Detta var det främsta skälet till att inte inkludera dessa produktkategorier i paragraf 1 i lagen.

4.1.5 KOSTREKOMMENDATIONER I DANMARK

(47) Danmark hävdar att de förändringar av konsumtionen som skatten medför är i linje med kostråden från Fødevarestyrelsen, som är de officiella danska rekommendationerna för en hälsosam livsstil. Dessa officiella rekommendationer inbegriper *Kostkompasset – vejen til en sund balance* ([20]), som består av åtta kostråd: ät frukt och grönsaker (sex om dagen), ät fisk och fiskprodukter (flera gånger i veckan), ät potatis, ris eller pasta och fullkornsbröd (varje dag), skär ned på socker (särskilt från läskedrycker, konfektyr och kakor), skär ned på fett (särskilt från mejeriprodukter och kött) och välj produkter med låg fetthalt, variera intaget av livsmedel och håll en standardvikt, släck törsten med vatten, var fysiskt aktiv (minst 30 minuter per dag). I kostråden rekommenderas dessutom ett dagligt intag på 500 ml mejeriprodukter med låg fetthalt, t.ex. skummjölk eller kärnmjölk, som en del av en hälsosam kost ([21]). Rekommendationerna är baserade på de närings- och hälsofördelar som kommer med konsumtion av mejeriprodukter ([22]).

(48) Danmark förklarar att konsumtionen av frukt, grönsaker och fisk inte kan jämföras med konsumtionen av ost, kött och smör, även om båda typerna av produkter innehåller mättat fett. Frukt och grönsaker bidrar i hög grad till intaget av kolhydrater, kostfibrer och flera vitaminer ([23]). Enligt undersökningen av danskarnas kostvanor 2003–2008 hade både vuxna och barn ett intag av frukt och särskilt grönsaker som var lägre än de rekommenderade mängderna ([24]).

(49) Danmark hävdar att Fødevareinstituttet på Danmarks Tekniske Universitet (DTU) i en rapport om frukt, grönsaker och hälsa har dragit slutsatsen att nästan varje studie visar på ett omvänt samband mellan intaget av frukt och grönsaker och risken för hjärt- och kärlsjukdomar. Dessutom har ett antal studier visat att ju högre intaget av frukt och grönsaker är, desto större är hälsofördelarna ([25]).

(50) Potatis är en viktig källa för intag av kolhydrater och kostfibrer och innehåller många kostfibrer, C-vitamin, B-vitaminer, tiamin och niacin. Dessutom är innehållet av mättat fett i potatis endast 0,1 procent, och potatis är ett av de mest mättande livsmedlen. I de officiella kostråden rekommenderas ett dagligt intag av potatis ([26]). Som ett alternativ rekommenderas även ris och pastaprodukter då framför allt fullkornsversionerna av dessa innehåller kostfibrer ([27]).

([17]) Denna synpunkt framgår även av paragraf 1.7 i lagen, och förarbetena till den.
([18]) *Danskernes kostvaner 2003–2008*, s. 114.
([19]) De danska myndigheterna har inga exakta uppgifter om konsumtion av frön och nötter i Danmark och deras bidrag till det totala intaget av mättat fett. Nötter och oljehaltiga frön ingick emellertid i kategorin Frukt i tabell 1 ovan, och denna kategori utgjorde endast 1 procent av det totala intaget av mättat fett. Det verkar därför rimligt att anta att varken frön eller nötter på något sätt bidrar väsentligt till det totala intaget av mättat fett i Danmark. Det bör dessutom noteras att olja som framställts av frön omfattas av skatten, se paragraf 1.4 i lagen med hänvisning till koderna 1507–1516 i unionens kombinerade nomenklaturkod.
([20]) *Kostkompasset*.
([21]) *Kostkompasset*, s. 15.
([22]) *Kostkompasset*, s. 15, ”Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010”, Fødevareinstituttet på Danmarks Tekniske Universitet (DTU) och ”Betydningen af mælk som calciumkilde og for udviklingen af osteoporose”, Ernæringsrådet, 2003.
([23]) *Kostkompasset*, s. 6.
([24]) *Danskernes kostvaner 2003–2008*, s. 30–33.
([25]) Fødevareinstituttet på Danmarks Tekniske Universitet (DTU), *Frugt, grøntsager og sundhed – opdatering af vidensgrundlaget for mængdeanbefalingen 2002–2006*, oktober 2007, s. 38 och s. 8.
([26]) *Kostkompasset*, s. 10.
([27]) *Kostkompasset*, s. 11.

(51) Spannmål innehåller många viktiga näringsämnen och fullkornsprodukter är rika på kostfiber och B-vitaminer. I de officiella kostråden rekommenderas ett dagligt intag av bröd och spannmål ([28]).

(52) Fisk innehåller viktiga fettsyror, D-vitamin, jod och selen, som är svåra att få från andra livsmedel. Olika typer av fisk innehåller olika mängder av dessa nyttiga ämnen. Intaget av fisk bör därför variera mellan de olika arterna och omfatta både fet och mager fisk ([29]).

(53) Danmark påpekar att undersökningen av danskarnas kostvanor 2003–2008 visar att intaget av fisk hos både vuxna och barn var mindre än hälften så stort som de rekommenderade mängderna. Det låga intaget av fisk bidrog dessutom till D-vitaminbrist hos den danska befolkningen ([30]). Särskilt fisk med hög fetthalt innehåller stora mängder D-vitamin, vilket Fødevarestyrelsen kommer fram till i en rapport om fiskkonsumtion ([31]). Ett flertal undersökningar har därutöver visat att det finns ett samband mellan intaget av fisk och en minskad risk för ischemisk hjärtsjukdom ([32]).

(54) Danmark hävdar i enlighet med de officiella kostråd om spädbarns mjölkintag som var tillämpliga vid tidpunkten för antagandet av denna lag, att helmjölk gradvis skulle kunna ersätta bröstmjölk i barnets kost från sex månaders ålder. Mellan ett och tre års ålder skulle intaget av mejeriprodukter grunda sig på mellanmjölk ([33]).

4.1.6 REFERENSSYSTEMETS UTFORMNING

(55) Danmark betonar att det ligger inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning att besluta om den ekonomiska politik som de anser vara lämpligast och att eftersträva till exempel hälsomål i sin skattepolitik.

(56) Danmark hävdar att referenssystemet i detta fall är en skatt på det mättade fettet i de primära källorna för intag av mättat fett i Danmark, med beaktande av de officiella kostrekommendationerna. Med andra ord utgörs den ”normala” beskattningen enligt lagen av beskattningen av mättat fett i de produkter som identifierats som primära källor för den danska befolkningens intag av mättat fett, med beaktande av de officiella kostrekommendationerna. Dessa produkter och deras direkta substitut är de produkter som beskattas enligt lagen och Danmark hävdar att inga livsmedelsprodukter i sig är befriade från skatten och att vederbörlig hänsyn till de officiella kostråden var en vägledande princip under lagens utarbetande.

(57) Det referenssystem som kommissionen föreslår i beslutet att inleda förfarandet skulle i praktiken innebära en skatt på nästan alla typer av livsmedel. Ett sådant referenssystem skulle emellertid strida mot själva syftet med lagen. En skatt på det mättade fettet i alla livsmedel skulle ha urvattnat åtgärden och skulle ha motverkat syftet att främja bättre kostvanor.

(58) Dessutom visar det faktum att nästan 90 procent av allt mättat fett som konsumeras i Danmark beskattas genom lagen ([34]) att fastställandet av lagens tillämpningsområde inte på något sätt var godtyckligt utan noggrant utformat för att omfatta alla viktiga källor.

4.2 *TRÖSKELVÄRDE FÖR BESKATTNING: 2,3 PROCENT*

(59) Enligt de danska myndigheterna ligger det inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning att besluta hur de ska uppnå hälsomål genom sin skattepolitik. Det inbegriper beslut om de objektivt motiverade tröskelvärden som anses lämpliga för att uppnå dessa hälsomål ([35]). Det specifika tröskelvärdet är en fråga för medlemsstaten att besluta, så länge det valda tröskelvärdet ligger inom gränserna för vad som kan motiveras med hänsyn till syftet med skatten.

([28]) *Kostkompasset*, s. 11.
([29]) *Kostkompasset*, s. 8.
([30]) *Danskernes kostvaner 2003–2008, s. 3*8.
([31]) *Helhedssyn på fisk og fiskevarer*, Fødevaredirektoratet, FødevareRapport 2003:17, oktober 2003, s. 36 och 37.
([32]) *Helhedssyn på fisk og fiskevarer*, Fødevaredirektoratet, s. 41–46.
([33]) *Mad til spædbørn og småbørn*, Sundhedsstyrelsen, 2010, s. 9, 18, 19, 27 och 36.
([34]) Incentives rapport, s. 31, figur 10.
([35]) Domstolens dom av den 15 november 2011, C-106/09 P – *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 97.

(60) Till stöd för detta argument hänvisar Danmark till EU-domstolarnas rättspraxis, enligt vilken en åtgärd som består av kriterier som är objektiva och tillämpliga på alla eventuella intressenter som uppfyller dessa kriterier, inte kan anses vara selektiv ([36]).

(61) Danmark hävdar vidare att frågan om huruvida tröskelvärdet på 2,3 procent var en åtgärd som avvek från det normala skattesystemet bör avgöras genom en bedömning av huruvida tillverkarna av produkter som ligger under tröskelvärdet i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en situation som var jämförbar med situationen för tillverkare av produkter över tröskelvärdet ([37]). Effekterna av detta tröskelvärde ska därför bedömas mot bakgrund av syftena med skattesystemet ([38]).

(62) Den avgörande frågan är således huruvida verkningarna av åtgärden medförde ett undantag från referenssystemet i förhållande till dess syften.

(63) Danmark hänvisar i detta avseende till tribunalens dom i *British Aggregates*-målet, där domstolen slog fast att utvinningen av vissa av de obeskattade materialen var minst lika, om inte mer, skadliga för miljön än utvinningen av andra, beskattade material, och att det inte hade visats att det var frågan om huruvida utvinningen av de obeskattade materialen var miljöskadlig som skilde dem från de beskattade materialen ([39]). Om en åtgärds verkningar bidrar till att syftet med systemet uppnås, utgör åtgärden inte ett undantag från referenssystemet ([40]).

(64) Enligt de danska myndigheterna infördes tröskelvärdet på 2,3 procent mot bakgrund av lagens inneboende syfte. De förklarande anmärkningarna till lagförslaget har följande lydelse: ”Det föreslås att ett tröskelvärde fastställs för att avgöra vilka livsmedel som ska beskattas, för att på så sätt minimera antalet livsmedel med låg fetthalt som ska beskattas och samtidigt ta hänsyn till att näringsrekommendationerna anger att en del av det rekommenderade dagliga intaget bör komma från fett, och då helst omättat fett.” ([41])

(65) I skäl 107 i beslutet att inleda förfarandet betonar kommissionen att Forebyggelseskommissionen rekommenderar att skatten på mättat fett ska tillämpas på alla mejeriprodukter, inklusive mjölk. Danmark tillstår att denna rekommendation kan vara korrekt när man koncentrerar sig på att minska intaget av mättat fett hos befolkningen i allmänhet, men understryker att skatten inte hade en så snäv inriktning. Syftet med skatten var tvärtom att förbättra den danska befolkningens matvanor. Eftersom Forebyggelseskommissionen inte tog hänsyn till den negativa inverkan som en skatt på *alla* mejeriprodukter skulle ha i förhållande till de officiella kostrekommendationerna beträffande konsumtionen av mejeriprodukter, följde lagstiftaren inte Forebyggelseskommissionens förslag på denna punkt.

(66) De danska myndigheterna anger att tröskelvärdet på 2,3 procent säkerställde att skatten inte motverkade de officiella kostråden, vilka uttryckligen rekommenderade ett dagligt intag av 500 ml mejeriprodukter med låg fetthalt (se skäl 47) och att kött med låg fetthalt var att föredra framför fetare kött. Genom att fastställa ett tröskelvärde förstärktes incitamentet att välja produkter med låg fetthalt, och Danmark hävdar att en skatt utan tröskelvärde skulle kunna anses ha verkningar som skulle strida mot skattens övergripande syften att främja bättre kosthållning och förbättra den danska befolkningens hälsa. Detta tröskelvärde utgör därför en del av skattens syfte och är inte selektivt vid första påseendet. Dessutom innebar förekomsten av ett tröskelvärde en minskning av onödiga administrativa bördor.

([36]) Domstolens dom av den 12 november 2013 – *MOL mot kommissionen*, T-499/10, ECLI:EU:T:2013:592, punkt 77.
([37]) Domstolens dom av den 7 mars 2012 i mål T-210/02 RENV – *British Aggregates mot kommissionen*, ECLI:EU:T:2012:110, punkterna 47, 49 och 68, domstolens dom av den 7 november 2014 i mål T-399/11 – *Banco Santander och Santusa mot kommissionen*, ECLI:EU:T:2014:938, punkt 37.
([38]) Domstolens dom av den 22 december 2008, C-487/06 P – *British Aggregates mot kommissionen*, ECLI:EU:C:2008:757, punkterna 85 och 89, domstolens dom av den 8 september 2011, C-279/08 P – *kommissionen mot Nederländerna*, ECLI:EU:C:2011:551, punkt 51, och domstolens dom av den 15 november 2011, C-106/09 P – *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 97.
([39]) Domstolens dom av den 7 mars 2012 i mål T-210/02 – RENV – *British Aggregates mot kommissionen*, ECLI:EU:T:2012:110, punkt 73.
([40]) Europeiska kommissionens beslut (EU) 2016/288 av den 27 mars 2015, SA.34775, British Aggregates Levy, C(2015) 2141 final, punkterna 181–183.
([41]) Lagförslaget, s. 10.

(67) Danmark hävdar att tröskelvärdet kunde ha fastställts till 2,0, 2,5 eller till och med 3,0 procent och att det ändå skulle ha haft positiva effekter på den danska befolkningens hälsa och skulle ha förstärkt incitamentet att välja produkter med låg fetthalt framför dem med högre fetthalt. Att tröskelvärdet fastställdes till 2,3 procent säkerställde emellertid också att skatten inte motverkade de officiella riktlinjerna för mjölk till spädbarn, såsom anges i skäl 54.

(68) Konsumtionen av helmjölk är mycket känslig för prisförändringar, där uppskattningar visar att en prisökning på 1 procent leder till en minskning av konsumtionen med 1,14 procent ([42]). Danmark hävdar därför att en skatt med ett tröskelvärde under 2,3 procent kunde ha skapat ett incitament för familjer med spädbarn att antingen begränsa sin konsumtion av mjölk eller att köpa skummjölk i stället för helmjölk på grund av den lägre skatten på skummjölk. Det antogs därför att skatten kunde ha lett till en minskad konsumtion av helmjölk hos danska spädbarn, vilket skulle stå i strid med kostrekommendationerna. Enligt de danska myndigheterna är detta tillräckligt för att fastställa tröskelvärdet till 2,3 procent och visa att tröskelvärdets effekter har bidragit till syftet med skatten.

(69) Danmark pekar på att tröskelvärdet inte skapade ett incitament att köpa helmjölk i stället för skummjölk. Tröskelvärdet innebar endast att konsumtionen av någon form av mjölk inte motverkades av skatten i enlighet med dess syfte.

(70) Som svar på kommissionens åsikt att ett stort intag av livsmedel med ett innehåll av mättat fett under tröskelvärdet på 2,3 procent kunde ha bidragit avsevärt till det totala intaget av mättat fett (skäl 107 i beslutet att inleda förfarandet), hävdar Danmark att även om detta är sant innebär ett stort intag av livsmedel under tröskelvärdet 2,3 procent ovillkorligen ett minskat intag av livsmedel över tröskelvärdet. Detta är i själva verket ett av skattens huvudsakliga syften.

(71) Danmark hävdar att det faktum att vissa företag (till exempel, men inte enbart, mjölkproducenter) skulle dra mer nytta av tröskelvärdet bara är en nödvändig konsekvens av fastställandet av ett tröskelvärde. Det följer av lagens grundläggande och vägledande principer.

(72) Danmark hävdar också att det för bedömningen av om tröskeln på 2,3 procent ska anses vara ett undantag från referenssystemet inte är relevant huruvida det kan visas att vissa företag (till exempel mjölkproducenter) har dragit mest nytta av tröskelvärdet eller om tröskelvärdet fastställdes för att befria mjölk från skatten. Danmark hävdar att den enda relevanta frågan är huruvida effekterna av tröskelvärdet på 2,3 procent bidrar till att uppnå skattens syften. Om så är fallet utgör inte tröskelvärdet ett undantag från referenssystemet, eftersom produkter som ligger under och över tröskelvärdet inte kan jämföras.

(73) Danmark har, som svar på de frågor som ställdes i beslutet att inleda förfarandet, lämnat information om de skatteintäkter lagen har gett upphov till, vilket visar hur tröskelvärdet på 2,3 procent har påverkat företagen i den danska livsmedelsindustrin.

Tabell 1

Skatteintäkter per företag, verksamhetsområde och den viktigaste industrin

(DKK)

Företag (*)	Verksamhetsområde	Viktigaste industrin	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Totalt (*)
(…)	Produktion	Framställning av ost och andra mejeriprodukter	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Bearbetning av fläskkött	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Framställning av margarin och andra ätbara fetter	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Grossist	Tillverkning av kött- och fjäderfäprodukter	(…)	(…)	(…)	(…)

([42]) Incentives rapport, s. 26, tabell 8.

(DKK)

Företag (*)	Verksamhetsområde	Viktigaste industrin	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Totalt (*)
(…)		Annan detaljhandel med brett sortiment	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Mellanhand	Stormarknader	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Bearbetning av annat kött	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Grossisthandel med mejerivaror, ägg och andra livsmedel	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Grossist	Förpackningsverksamhet	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Framställning av ost och andra mejeriprodukter	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Framställning av ost och andra mejeriprodukter	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Mottagare	Grossisthandel med mejerivaror, ägg och andra livsmedel	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Mottagare	Lågprisaffär	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Framställning av ost och andra mejeriprodukter	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Framställning av margarin och andra ätbara fetter	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Mottagare	Grossisthandel med brett sortiment av mat och dryck	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Grossist	Tillverkning av kött- och fjäderfäprodukter	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Produktion	Bearbetning av fläskkött	(…)	(…)	(…)	(…)

(*) Omfattas av tystnadsplikt.

Tabell 2

Skattemässigt värde av icke beskattade produkter: Ytterligare skatteinbetalningar som hade inbringats om skatten hade genomförts som allmän skatt på mättat fett i alla livsmedelsprodukter

(miljoner DKK)

	Mejeriprodukter	Kött	Annat	Totalt
Uppskattning baserad på hushållsbudgetundersökning	140	9	74	223
Uppskattning baserad på skannerdata från Nielsen	127	—	—	—

Källa: Egna beräkningar från Incentive baserade på Danmarks Statistik (prisindex och tabell FU5) och skannerdata från Nielsen.
Anmärkning: Kalibrerad för att omfatta en period på 15 månader. Baserat på den volym som faktiskt sålts. Siffrorna tar inte hänsyn till förändringar i volym som orsakas av att vissa produkter inte beskattas.

Tabell 3

Det uppskattade skattemässiga värdet för de icke beskattade mejeriprodukterna och […] (*) dess andel

(miljoner DKK)

	Totalt värde	Uppskattat värde för […] (*)
Incentive (hushållsbudgetundersökning) (1)	140	(…)
Incentive (skannerdata från Nielsen) (1)	127	(…)
Danmarks Statistik (livsmedelskonsumtion) (2)	109–135	(…)
Danmarks Statistik (livsmedelskonsumtion) (2) Helmjölks skattemässiga värde	45–82	(…)

(*) Omfattas av tystnadsplikt.Anmärkning: Arla Food Amba har en marknadsandel som uppskattas till 90 procent enligt beslutet att inleda förfarandet.

(1) 1 Källa: Egna beräkningar från Incentive baserade på Danmarks Statistik (prisindex och tabell FU5) och skannerdata från Nielsen.
Anmärkning: Kalibrerad för att omfatta en period på 15 månader. Baserat på den volym som faktiskt sålts. Siffrorna tar inte hänsyn till förändringar i volym som orsakas av att vissa produkter inte beskattas.

(2) 2 Källa: Beräkningar baserade på Danmarks Statistik www.statistikbanken.dk: FVF1: Fødevareforbrug efter enhed, type og tid. och www.foodcomp.dk.
Anmärkning: Det finns olika typer av yoghurt och chokladmjölk med olika mängder mättat fett enligt www.foodcomp.dk. Ingen skillnad görs mellan dessa i data från Danmarks Statistik och därför beräknas det skattemässiga värdet i ett intervall, där det lägre värdet motsvarar den lägre halten av mättat fett och det högre värdet motsvarar den högre halten av mättat fett i dessa två typer av mejeriprodukter.

(74) Från tabell 1 kan man utläsa att den som betalat in överlägset mest skatt baserat på lagen om skatt på mättat fett var […]. Som framgår av tabell 3 var […] ([43])också den som gynnades mest av tröskelvärdet på 2,3 procent, med ett uppskattat skattemässigt värde på […] danska kronor. I tabell 2 klargörs dock att även om mejerisektorn (140 miljoner danska kronor) och därmed […] var den som gynnades mest av tröskelvärdet, var det till fördel även för köttsektorn (9 miljoner danska kronor) och andra sektorer (74 miljoner danska kronor).

4.2.1 TRÖSKELVÄRDET JÄMFÖRT MED ALTERNATIV FÖR ATT UPPFYLLA DE OFFICIELLA KOSTRÅDEN

(75) De danska myndigheterna anser att ett tröskelvärde var ett effektivt sätt att säkerställa att skatten inte motverkade de officiella kostråden och det bästa sättet att uppnå syftet med lagen.

(76) Ett teoretiskt alternativ kunde ha varit att införa en subvention (i form av matkuponger eller en allmän överföring) för att kompensera familjer för den ökade kostnaden för mjölk på grund av skatten, för att på så sätt uppmuntra dem att leva enligt kostråden. Danmark hävdar att det skulle ha varit svårt och kostsamt att se till att en sådan subvention faktiskt användes för helmjölk till spädbarn. Den allmänna oron för att en skatt utan tröskelvärde skulle ha minskat förbrukningen av versioner med låg fetthalt av de skattepliktiga livsmedlen skulle dessutom inte kunna bemötas på ett adekvat sätt med hjälp av en riktad subvention eller matkuponger, utan att det skulle kräva en alltför omständlig administration.

(77) Danmark hävdar att alternativet att kräva av förskolor att köpa och servera en viss mängd mjölk inte skulle säkerställa spädbarns dagliga intag av helmjölk, eftersom merparten av alla barn under 1 år inte går på förskola i Danmark. Det skulle heller inte säkerställa hela det rekommenderade dagliga intaget. Varken information eller utbildning ansågs heller vara lämpliga alternativ för att säkerställa intaget av mjölk trots skatten. Informationssystem om mjölk till spädbarn och småbarn användes redan i stor utsträckning. ([44])

([43]) *Kostkompasset* och *Mad til spædbørn og småbørn*.

([44]) Rådets förordning (EG) nr 1234/2007 av den 22 oktober 2007 om upprättande av en gemensam organisation av jordbruksmarknaderna och om särskilda bestämmelser för vissa jordbruksprodukter (förordning om en samlad marknadsordning), (EUT L 299, 16.11.2007, s. 1).

(78) På grundval av detta upprepar Danmark att alternativa åtgärder för att säkerställa att skatten inte ledde till ekonomiska incitament i strid mot de officiella kostråden skulle ha varit mycket mindre effektiva och troligtvis mer kostsamma än skattebefrielsen för helmjölk.

4.3 *TRÖSKELVÄRDEN FÖR BESKATTNING – 50 000 DANSKA KRONOR*

(79) Danmark hävdar att tröskelvärdet på 50 000 danska kronor i årlig försäljning av skattepliktiga livsmedel var en allmän åtgärd som tillämpades i lika grad på inhemska tillverkare, importörer, mellanhänder och distansförsäljare, och att den var öppen för alla ekonomiska aktörer på lika villkor och därför inte var selektiv i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

(80) För att underlätta den administrativa hanteringen av skatten fastställdes tröskelvärdet till en nivå under vilken den administrativa bördan för både tillverkarna/importörerna och de danska myndigheterna skulle överstiga skatteintäkterna.

(81) Danmark uppskattar att en importör eller producent av t.ex. kyckling med en årlig försäljning på upp till 50 000 danska kronor skulle ha varit skyldig att betala en årlig skatt på cirka 500–1 700 danska kronor (allt beroende på den faktiska mängden och halten av mättat fett). Eftersom skatten skulle betalas månadsvis skulle detta innebära att ett belopp på 44–142 danska kronor per månad skulle tas ut.

(82) Vidare uppskattar Danmark att kostnaderna för små företag för beräkning och redovisning av skatten skulle uppgå till 100–200 danska kronor per månad och skattepliktig livsmedelsprodukt.

(83) De uppskattningar som anges i skälen 81 och 82 utgår från den högsta möjliga årliga försäljningen under tröskelvärdet och endast en typ av skattepliktig produkt. Danmark anser att det med säkerhet kan antas att ett stort antal av exempelvis gårdar med egen försäljning har en årlig försäljning som ligger långt under tröskelvärdet på 50 000 danska kronor och mer än en typ av skattepliktig livsmedelsprodukt.

(84) Danmark anser att det ur administrativ synpunkt skulle ha varit oproportionerligt byråkratiskt och besvärligt att ta ut dessa små belopp.

(85) Danmark hävdar att tröskelvärdet på 50 000 danska kronor var en lämplig avvägning mellan de intäkter som genererades av skatten och de administrativa bördor som ålades både myndigheter och företag.

4.4 *OLIKA BEHANDLING AV INHEMSKA OCH IMPORTERADE PRODUKTER SAMT AV GROSSISTER OCH MOTTAGARE*

4.4.1 OLIKA BEHANDLING AV INHEMSKA OCH IMPORTERADE PRODUKTER

(86) Danmark hävdar att en nationell skatteåtgärd inte kan anses vara selektiv enbart på grund av att den skiljer mellan inhemska och importerade varor. En åtgärd som skiljer mellan inhemska och importerade varor kan vara relevant vid en bedömning av ett eventuellt brott mot artiklarna 30, 34 och/eller 110 i EUF-fördraget, men inte för en bedömning av selektivitet i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget, vilket klargjordes i *Banco Santander*-domen ([45]).

(87) Danmark hävdar vidare att åtgärden inte innebär någon överföring av statliga medel. Ökade administrativa bördor och därav följande ytterligare kostnader för importörer medför inte en överföring av statliga medel i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget. Med täckningsskatten undvek Danmark att förlora eventuella skatteintäkter som landet annars skulle ha haft laglig rätt till genom denna åtgärd. Det följer av EU-domstolarnas rättspraxis att en sådan åtgärd inte utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget ([46]).

([45]) Domstolens dom av den 7 november 2014 i mål T-399/11 – *Banco Santander och Santusa mot kommissionen*, ECLI:EU:T:2014:938.
([46]) Domstolens dom av den 15 mars 1994, C-387/92 – *Banco Exterior de España mot Ayuntamiento de Valencia*, ECLI:EU:C:1994:100, punkt 14 och domstolens dom av den 15 november 2011, C-106/09 P – *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 72.

4.4.1.1 ***Den plats där skatten påförs i distributionskedjan***

(88) I skäl 121 i beslutet att inleda förfarandet ifrågasätter kommissionen logiken i att införa skatten så långt tillbaka i distributionskedjan som möjligt. I detta sammanhang konstaterar kommissionen att det skulle ha varit mer förenligt med skattens syfte att ta ut skatten baserat på mängden mättat fett i slutprodukten.

(89) De danska myndigheterna delar inte denna uppfattning. Beskattning så tidigt som möjligt i distributionskedjan garanterar att skatten med bästa möjliga precision riktas mot de primära källorna för intag av mättat fett och mot att ändra konsumenternas vanor mot mer hälsosamma alternativ. Detta mål skulle inte ha uppnåtts i samma utsträckning om en skatt hade införts på det mättade fettet i alla typer av livsmedel.

(90) Genom att införa skatten så tidigt som möjligt och endast på primära källor av mättat fett ges incitament till tillverkare av bearbetade livsmedelsprodukter att använda de hälsosammaste beståndsdelarna. I motsats till kommissionens preliminära uppfattning skulle det strida mot syftet att främja bättre kostvanor om skatten även hade tagits ut på till exempel mängden mättat fett i grönsakerna i en grönsakspaj. Endast det mättade fettet i smöret och osten i pajen skulle beskattas för att uppmuntra konsumtionen av pajer med mindre smör och ost och till exempel mer grönsaker och mejeriprodukter med låg fetthalt.

(91) Det var i enlighet med syftena med lagen att endast det mättade fettet från de skattepliktiga livsmedlen skulle tas ut. Följaktligen skulle en inneboende mekanism som var nödvändig för skattesystemets funktion och effektivitet innebära att importören skulle uppvisa en tillverkardeklaration som angav mängden mättat fett i de skattepliktiga livsmedel som användes i produktionen. Mängden mättat fett från de skattepliktiga livsmedelsprodukterna i den bearbetade slutprodukten skulle inte ha varit lätt att fastställa.

4.4.2 OLIKA BEHANDLING AV GROSSISTER OCH MOTTAGARE

(92) Danmark hävdar att lagen bygger på ett system där åtskillnad görs mellan grossister och mottagare. Samma åtskillnad mellan grossister och mottagare tillämpas i rådets direktiv 2008/118/EG ([47]) som innehåller gemensamma bestämmelser vilka är tillämpliga på alla punktskattepliktiga produkter enligt unionsrätten. Det innebär att lagret hos en grossist inte beskattas, medan lagret hos en mottagare beskattas. Denna åtskillnad har fått konsekvenser för systemets struktur, närmare bestämt sådana logiska konsekvenser för systemets grundläggande och vägledande principer som varken utgör diskriminering av mottagare eller ger selektiva fördelar till grossister.

(93) I direktiv 2008/118/EG definieras grossist som en ”godkänd upplagshavare”, dvs. ”en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag”, se artikel 4.1 i direktivet. Detta motsvarar paragraf 4.1, se paragraf 3.1, nr 1 i lagen.

(94) I direktiv 2008/118/EG definieras vidare mottagare som en ”registrerad mottagare”, dvs. ”en fysisk eller juridisk person som av destinationsmedlemsstatens behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet och på de villkor som dessa myndigheter angett, ta emot punktskattepliktiga varor som förflyttas under ett uppskovsförfarande från en annan medlemsstat”, se artikel 4.9 i direktivet. Detta motsvarar paragraf 4.3, se paragraf 3.1, nr 2 och 3 i lagen, och paragraf 10.1, se paragraf 9.1, nr 1 och 2 i lagen.

(95) Enligt lagen kunde ett företag som grossist producera, bearbeta, lagra, ta emot och importera skattepliktiga livsmedel från andra länder och leverera dessa till andra grossister utan att skatten betalades (paragraf 5.1 i lagen).

(96) Vidare kunde importörer som endast bedrev mellanhandel med skattepliktiga livsmedelsprodukter till företag registrerade enligt lagen (dvs. grossister eller mottagare) registrera sig som grossister (paragraf 4.3 i lagen). Dessa mellanhänder kunde ta emot skattepliktiga livsmedelsprodukter från andra grossister och ta emot och importera skattepliktiga livsmedelsprodukter från andra länder utan att skatten betalades (paragraf 5.2 i lagen). Alla andra importörer skulle vara registrerade som mottagare (paragraf 4.1 i lagen).

([47]) Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 14.1.2009, s. 12).

(97) Ett företag som var registrerat som grossist skulle betala skatt på grundval av levererade skattepliktiga livsmedelsprodukter (paragraf 7.1 i lagen). Ett företag som var registrerat som mottagare skulle betala skatt på grundval av mottagna/importerade skattepliktiga livsmedelsprodukter (paragraf 7.3 i lagen).

(98) Enligt artikel 7.1 i direktiv 2008/118/EG ska punktskatten betalas när varan släppts för konsumtion. I allmänhet släpps varor för konsumtion så snart de avviker från ett uppskovsförfarande eller importeras utan att hänföras till ett uppskovsförfarande, se artikel 7.2 a och d i direktivet.

(99) Varorna avviker från ett uppskovsförfarande så snart de tas emot av en registrerad mottagare, se artikel 7.3 a och artikel 17.1 a ii i direktiv 2008/118/EG. Detta motsvarar paragraf 7.3 i lagen.

(100) Varorna avviker också från ett uppskovsförfarande så snart de tas emot på en direkt leveransplats, se artikel 7.3 c och artikel 17.2 i direktiv 2008/118/EG.

(101) Såväl systemet enligt lagen som systemet enligt direktiv 2008/118/EG förefaller antyda följande grundläggande skillnad mellan grossister och mottagare: Lagret hos en grossist beskattas inte, medan lagret hos en mottagare beskattas. Denna grundläggande skillnad motiverar skillnaden i behandlingen av grossister och mottagare.

(102) Danmark har på denna grund gjort gällande att åtgärderna 5 och 6 ska anses motiverade mot bakgrund av skattesystemets inre logik, karaktär och förvaltning ([48]), och att dessa åtgärder är en direkt följd av de grundläggande och vägledande principerna i det danska skattesystemet ([49]).

5. BERÖRDA PARTERS SYNPUNKTER PÅ INLEDANDET AV DET FORMELLA GRANSKNINGSFÖRFARANDET

(103) Kommissionen mottog totalt tre inlagor från berörda parter med synpunkter på beslutet att inleda förfarandet och eventuella inslag av stöd i den danska fettskatten.

5.1 *SYNPUNKTER FRÅN LANDBRUG & FØDEVARER F.M.B.A*

(104) I den skrivelse som registrerades den 20 maj 2015, inkom advokatbyrån Bech-Bruun som företrädare för Landbrug & Fødevarer F.M.B.A (nedan kallad L&F) med synpunkter på beslutet att inleda förfarandet. L&F företräder Danmarks jordbruks- och livsmedelsindustri, inklusive företag och handels- och jordbrukarorganisationer.

(105) L&F hävdar att icke-beskattning av vissa produkter enligt lagen inte leder till ett ”uppenbart godtyckligt eller partiskt gynnande av vissa företag”. De beskattade produkterna är de primära källorna till mättat fett i Danmark, vilket särskiljer dessa produkter från andra.

(106) Enligt L&F råder det dessutom ingen konkurrens mellan beskattade produkter (kött, mejeriprodukter, alla typer av fett, bredbara blandprodukter och ersättningsprodukter för dessa) och icke beskattade produkter (ägg, nötter, frön, bröd, majs, potatis, grönsaker, frukt, socker, godis, kosttillskott, vitaminer, tillsatser, fisk samt livsmedel med mindre än 2,3 procent fett).

5.1.1 TRÖSKELVÄRDET PÅ 2,3 PROCENT

(107) L&F framställer att tröskelvärdet på 2,3 procent avspeglar det tröskelvärde som fastställdes i bilaga XIII till rådets förordning (EG) nr 1234/2007 ([50]), som reglerar hur mjölk som är avsedd att användas som livsmedel får saluföras i unionen. Konsumtionsmjölk kan endast bestå av de kategorier som fastställdes i nämnda bilaga (dvs. obehandlad mjölk, helmjölk, mellanmjölk och skummjölk). Helmjölk (”sødmælk”) definieras som mjölk med en fetthalt på minst 3,5 procent (m/m), vilket motsvarar 2,3 procent mättat fett. Den danska legislaturen valde således ett tröskelvärde som innebar likabehandling (icke-beskattning) av alla de tre typer av konsumtionsmjölk som finns på den danska marknaden, dvs. helmjölk (minst 3,5 procent fett), mellanmjölk (1,5–1,8 procent fett) och skummjölk (mindre än 0,5 procent fett).

([48]) Domstolens dom av den 17 juni 1999, C-75/97 – *Belgien mot kommissionen*, ECLI:EU:C:1999:311, punkt 39.
([49]) Domstolens dom av den 8 september 2011, C-78/08 och C-80/08 *Paint Graphos med flera*, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 69.
([50]) Rådets förordning (EG) nr 1234/2007 av den 22 oktober 2007 om upprättande av en gemensam organisation av jordbruksmarknaderna och om särskilda bestämmelser för vissa jordbruksprodukter (förordning om en samlad marknadsordning), (EUT L 299, 16.11.2007, s. 1).

(108) Enligt L&F är tröskelvärdet på 2,3 procent ett balanserat och icke-diskriminerande sätt att eftersträva systemets syften, samtidigt som konkurrensen inte snedvrids.

(109) Den uteblivna beskattningen av konsumtionsmjölk återspeglade de aktuella näringsrekommendationerna i Danmark, särskilt när det gäller spädbarn och barn i åldrarna mellan 6 månader och 3 år ([51]).

5.2 *SYNPUNKTER FRÅN MIFU*

(110) I den skrivelse som registrerades den 20 april 2015 har […] (*) som representant för Margarineforeningen (MIFU) inkommit med synpunkter på beslutet att inleda förfarandet. MIFU, de danska margarintillverkarnas förbund, är en handelsorganisation bestående av tillverkare och importörer av margarin i Danmark.

5.2.1 REFERENSSYSTEM

(111) MIFU anser att lagens utformning strider mot det påstådda hälsomålet att minska danskarnas totala konsumtion av mättat fett. Enligt MIFU finns det inga vetenskapliga belägg för att lagen faktiskt minskade danskarnas totala konsumtion av mättat fett, och det finns inte heller några vetenskapliga belägg för att lagen på annat sätt förbättrade den danska befolkningens allmänna hälsotillstånd. I stället hävdar MIFU att den enda ekonomiska och beteendemässiga förändring som lagen ledde till var en betydande förändring i fråga om i vilken utsträckning vissa livsmedelsprodukter bidrog till den totala konsumtionen av mättat fett i Danmark.

(112) MIFU anger att lagen ledde till en betydande minskning i konsumtionen av de beskattade livsmedelsprodukterna, såsom margarin och smör, vilket följaktligen ledde till en minskning av den utsträckning i vilken dessa specifika beskattade livsmedelsprodukter bidrog till den totala konsumtionen av mättat fett i Danmark. Icke desto mindre anser MIFU att det inte finns något bevis för att minskningen av konsumtionen av mättat fett från de beskattade livsmedelsprodukterna, såsom margarin och smör osv., innebar att danskarnas totala konsumtion av mättat fett sjönk och att den danska befolkningens allmänna hälsotillstånd förbättrades. Enligt MIFU kan minskningen i stället ha motverkats av en likvärdig ökning av konsumtionen av mättat fett som ingick i icke beskattade eller mindre beskattade livsmedelsprodukter, vilket skulle ha lett till en ökning av danskarnas totala konsumtion av mättat fett. Till följd av detta kan det vara så att lagen endast ledde till en förändring i fråga om i vilken utsträckning vissa källor (livsmedelsprodukter) bidrar till danskarnas totala konsumtion av mättat fett.

(113) Utöver de synpunkter och den dokumentation som tidigare lämnats till kommissionen har MIFU gjort gällande att dessa slutsatser om lagens verkningar stöds av oberoende vetenskapliga studier av konsekvenserna av lagen och av andra liknande europeiska system för livsmedelsbeskattning.

(114) I detta avseende hänvisar MIFU särskilt till rapporten *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector* (Livsmedelsskatter och deras inverkan på konkurrenskraften inom jordbruks- och livsmedelssektorn) av den 17 juli 2014 ([52]) (Ecorysrapporten), som baserades på en undersökning av effekterna av de europeiska systemen för livsmedelsbeskattning, inklusive den danska lagen. MIFU betonar att man i rapporten drar slutsatsen att livsmedelsskatter i allmänhet kan anses leda till minskad konsumtion av de beskattade produkterna och även till ändrad produktsammansättning med minskade halter av socker, salt och fett. Livsmedelsskatter kan också leda till att produkter ersätts, både genom ökad konsumtion av beskattade varor från billigare varumärken och icke beskattade eller mindre beskattade ersättningsprodukter. När det gäller huruvida förändringarna i konsumtionen leder till förbättringar av folkhälsan konstateras i rapporten att detta fortfarande är en omstridd fråga, och att de bevis som finns i den akademiska litteraturen är ofullständiga och ibland motstridiga.

(115) Ecorysrapporten slår också fast att livsmedelsskatterna leder till ökade administrativa bördor och kan ha en negativ inverkan på lönsamheten och sysselsättningen. De kan även påverka enskilda företags konkurrenskraft.

([51]) Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010, s. 14.
(*) Omfattas av tystnadsplikt
([52]) En rapport genomförd på begäran av Europeiska kommissionen, GD Näringsliv.

(116) När det gäller lagens särskilda konsekvenser pekar Ecorysrapporten på en betydande ökning av priserna på de skattepliktiga livsmedelsprodukterna och en motsvarande betydande minskning i konsumtionen av samma skattepliktiga produkter. I rapporten identifieras också en tydlig övergång från beskattade produkter till mindre beskattade produkter vad beträffar olivolja, vegetabilisk olja och fröolja, men man tillstår att detta kan ha andra orsaker än beskattningen.

(117) MIFU hänvisar vidare till en vetenskaplig undersökning av konsekvenserna av lagen som genomfördes 2013 (kort efter det att lagen avskaffades), enligt vilken konsumtionen av skattepliktiga produkter som smör, smörblandningar, margarin och oljor sjönk med 10–15 procent till följd av införandet av lagen ([53]). Enligt MIFU visar denna studie att de negativa konsekvenserna av lagen på de skattepliktiga livsmedlen var tre till fyra gånger kraftigare än den planerade effekt som den danska lagstiftaren angav i kommentaren till lagförslaget.

(118) MIFU hävdar att Ecorysrapporten återspeglar en annan undersökning av lagens konsekvenser baserad på uppgifter för hela år 2012. Av denna undersökning framgår att lagen år 2012 bland annat medförde en ökning med 12 procent av de danska margarinpriserna, vilket ledde till en betydande minskning av danskarnas margarinkonsumtion och av de intäkter som genererades av den danska margarinindustrin, eftersom inköpet och förbrukningen av margarin sjönk med 8,2 procent. Smörpriserna steg med 13 procent och efterfrågan på och konsumtionen av smör minskade till följd av detta med 5,5 procent ([54]). Den faktiska minskningen i margarinkonsumtionen 2012, 8,2 procent, var mer än dubbelt så stor som den danska lagstiftaren hade förutsett i kommentaren till lagförslaget.

(119) MIFU anser att slutsatserna i rapporten ytterligare stödjer uppfattningen att lagens utformning inte överensstämde med dess påstådda hälsomål att minska danskarnas konsumtion av mättat fett.

(120) MIFU har även gjort gällande att uppbörden har utformats på ett uppenbart godtyckligt eller partiskt sätt och att de omtvistade stödåtgärderna därför inte kan motiveras av det allmänna referenssystemets (lagens) inneboende syfte eller dess art.

5.2.2 ÅTGÄRD 2: BEFRIELSE FRÅN BESKATTNING AV LIVSMEDELSPRODUKTER VARS HALT AV MÄTTAT FETT INTE ÖVERSKRIDER TRÖSKELVÄRDET PÅ 2,3 PROCENT (AVSNITT 2.1.8.2 I BESLUTET ATT INLEDA FÖRFARANDET)

(121) MIFU hävdar att utformningen av tröskelvärdet på 2,3 procent är en uppenbart industripolitisk fråga, eftersom dess uttryckliga avsikt och effekt var att gynna den mycket inflytelserika danska mejerisektorn. Enligt MIFU utformades tröskelvärdet med avsikt att befria mjölk från beskattning, eftersom all beskattning av mjölk skulle ha lett till mycket allvarliga ekonomiska konsekvenser för den danska mejerisektorn mot bakgrund av den ekonomiska och konkurrensmässiga situation som sektorn befann sig i då lagen antogs.

(122) MIFU hävdar att lagens utformning med ett tröskelvärde på 2,3 procent utgör ett utmärkt exempel på en faktiskt selektiv åtgärd som inte kan motiveras.

5.2.3 DE MEST GYNNADE AV LAGEN

(123) MIFU hävdar vidare att den danska mjölksektorn var den som mest gynnades av den faktiska skattebefrielsen, vilket i sin tur ledde till minskade kostnader för dessa företag. Efterfrågan på de livsmedel som är skattepliktiga enligt lagen minskade, och det gjorde därmed även intäkterna till följd av lagen (fallstudierna visar en minskning med 5,5–15 procent ([55])). Som jämförelse kan nämnas att mjölk inte beskattades och att efterfrågan på denna produkt inte minskade under den tidsperiod då lagen var i kraft. Den danska konsumtionen av mjölk ([56]) steg tvärtom något under 2012 jämfört med 2011 års nivå, och konsumtionsnivån 2012 var praktiskt taget densamma som den som uppnåddes 2010 ([57]).

(124) MIFU hävdar vidare att ingen ”expert” någonsin har rekommenderat att mjölk ska befrias från beskattning enligt lagen. Även Forebyggelseskommissionen rekommenderade att mjölk skulle beskattas. Enligt MIFU innebar Fødevarestyrelsens kostråd om småbarns mjölkkonsumtion inte på något sätt ett stöd för skattebefrielsen till följd av gränsvärdet på 2,3 procent, utan användes endast som ett argument för att undanta mjölk från skatten.

([53]) Dejgård Jensen och Smed (2013).
([54]) *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector* (Livsmedelsskatter och deras inverkan på konkurrenskraften inom jordbruks- och livsmedelssektorn), ECORYS, 2014, bilagorna, s. 83.
([55]) Ecorysrapporten.
([56]) Danmarks Statistik.
([57]) Diagram som lämnats in av MIFU, Danmarks Statistik.

(125) MIFU hävdar också att det i vilket fall som helst var inkonsekvent och oproportionerligt att befria mjölk som sådan från beskattning enligt lagen, endast för de påstådda syftena att tillgodose det eventuella mjölkkonsumtionsbehovet hos mycket små barn. Enligt MIFU skulle detta syfte kunna ha uppnåtts på ett bättre och mindre snedvridet sätt, t. ex. genom traditionell lagstiftning, marknadsbaserade instrument, självreglering inom branschen, information och utbildning eller skatteåterbetalningar till hushåll med små barn och till förskolor.

(126) MIFU har dessutom gjort gällande att skattebefrielsen för mjölk inte bara gynnade konsumtionen av mjölk framför andra liknande drycker, utan även gynnade användningen av mjölk för industriella syften som ingrediens i andra livsmedelsprodukter i förhållande till andra skattepliktiga ingredienser.

(127) MIFU drar därför slutsatsen att den danska mjölksektorn var den sektor som gynnades mest av den faktiska skattebefrielsen, och att ingen enhet gynnades i lika hög grad av denna skattebefrielse som Arla.

5.3 SYNPUNKTER FRÅN ARLA FOODS

(128) I den skrivelse som registrerades av kommissionen den 7 juni 2016 har […] (**) som representant för Arla inkommit med synpunkter på beslutet att inleda förfarandet. Arla Foods är Europas största mejerigrupp och ägs kooperativt av danska och svenska mjölkproducenter. Arla-gruppen behandlar mer än 90 procent av den mjölk som konsumeras i Danmark.

(129) I sin skrivelse anger Arla att syftet med skatten på mättat fett var att främja bättre kosthållning för att förbättra den danska befolkningens hälsa och medellivslängd. För att uppnå detta övergripande mål hävdar Arla att syftet med denna indirekta skatt inte enbart var att beskatta alla livsmedel som innehåller mättat fett, utan även att styra befolkningen mot livsmedel som innehåller en lägre halt mättat fett, utan att intaget av hälsosamma och nödvändiga livsmedel som innehåller andra viktiga näringsämnen minskar. Syftet med skatten är inte att uppmuntra en kost helt utan mättat fett, eftersom många produkter som innehåller mättat fett också är nödvändiga livsmedel.

(130) Arla hävdar vidare att tröskelvärdet för beskattning på 2,3 procent inte är selektivt, eftersom livsmedel som innehåller mindre än 2,3 procent mättat fett i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en annan situation beträffande syftet med skatten på mättat fett än produkter med en högre halt av mättat fett. Att endast beskatta livsmedel med mer än 2,3 procent bidrar till att uppnå syftet med skatten.

(131) Arla förklarar vidare hur tröskelvärdet på 2,3 procent baserades på de officiella näringsrekommendationerna när det gäller konsumtionsmjölk vid tidpunkten för införandet av skatten. Dessutom listas fördelarna med mjölk. Slutligen har Arla gjort gällande att det inte finns något konkurrensförhållande mellan konsumtionsmjölk och andra produkter.

6. **ECORYSRAPPORTEN**

(132) *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector* (Livsmedelsskatter och deras inverkan på konkurrenskraften inom jordbruks- och livsmedelssektorn) var resultatet av en undersökning som beställdes av Europeiska kommissionen, generaldirektoratet för näringsliv. Undersökningen genomfördes 2013–2014 av European Competitiveness and Sustainable Industrial Policy Consortium (konsortiet för europeisk konkurrenskraft och hållbar industripolitik) (ECSIP-konsortiet). Konsortiet leddes av Ecorys Nederländerna och bestod av Cambridge Econometrics, Teknologisk Institut, Euromonitor, IDEA Consult, IFO Institut och WiiW, samt en grupp specialiserade underentreprenörer och enskilda. I rapporten tittade man på vilken effekt skatter som inte har harmoniserats hade på jordbruks- och livsmedelsindustrins konkurrenskraft. I undersökningen ingick en analys av den danska skatten på mättat fett. Enligt Ecorysrapporten (se skäl 123) finns det tecken på att skatten på mättat fett uppnådde sitt primära syfte att påverka inköpsmönstren och att den även bidrog till att finansiera skattesänkningar på andra håll, men detta ledde till stora administrativa kostnader för de berörda företagen.

(**) Omfattas av tystnadsplikt

(133) I Ecorysrapporten ingick den ekonometriska undersökningen *The Danish tax on saturated fat – short run effects on consumption, substitution patterns and consumer prices of fats* ([58]) (Den danska skatten på mättat fett – kortsiktiga effekter på konsumtion av, ersättningsmönster för och konsumentpriser på fett). Enligt denna analys hade införandet av skatten på mättat fett i livsmedel en effekt på marknaden för de berörda produkterna, eftersom konsumtionen av fetter minskade med 10–15 procent. På grund av att skatten endast gällde under en relativt kort tidsperiod (nio månader, korrigerat för säsongseffekter), bör tolkningen av dessa resultat ur ett långsiktigt perspektiv göras med stor försiktighet. Ekonomiska bedömningar föreslår beteendejusteringar och minskningar av fettkonsumtionen på lång sikt, för både konsumenter och tillverkare, till exempel i fråga om ändrad produktsammansättning, för att främja exempelvis produkter med en lägre halt av mättat fett. Utöver den minskade konsumtionen av fetter kunde undersökningen visa på förändrade köpvanor, där kunderna köpte mindre smör och mer margarin och blandprodukter ([59]). Substitutionseffekterna för produkter som innehåller mindre mättat fett analyserades inte direkt. Substitutionseffekterna kan stödja (om ersättningsprodukterna är sundare) eller undergräva (om ersättningsprodukterna till exempel innehåller mycket socker) skattens direkta stimulanseffekter ([60]).

(134) Samtidigt fann man att de administrativa kostnader som påförts företagen genom skatten var betydande. Det uppskattades att skatten har kostat företagen i detalj- och partihandelssektorerna omkring 200 miljoner danska kronor ([61]) (cirka 27 miljoner euro).

(135) Den danska handelskammaren frågade 99 av sina medlemmar (i första hand detaljhandelsorganisationer) om de ser tecken på att skatten på mättat fett har riktat konsumenternas uppmärksamhet mot hälsosammare produkter. Endast 12 procent av medlemmarna kunde se en sådan utveckling ([62]), vilket tyder på att substitutionseffekterna undergrävde skattens stimulanseffekt. Det finns dock för närvarande ingen akademisk analys som stödjer denna iakttagelse.

7. **BEDÖMNING AV OM DET FÖRELIGGER ETT STÖD**

(136) Enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

(137) För att en åtgärd ska klassificeras som stöd i den mening som avses i denna bestämmelse måste därför följande kumulativa villkor vara uppfyllda: i) åtgärden måste gå att tillskriva staten och finansieras genom statliga medel, ii) den måste ge mottagaren en ekonomisk fördel, iii) fördelen måste vara selektiv, iv) åtgärden måste snedvrida eller riskera att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna.

(138) I beslutet att inleda förfarandet ansåg kommissionen preliminärt att åtgärderna 1–3 och åtgärderna 5–6 hade alla de egenskaper som kännetecknar statligt stöd. När det gäller åtgärd 4 ansåg kommissionen att åtgärden inte utgjorde stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

(139) Under det formella granskningsförfarandet mottog kommissionen iakttagelser och synpunkter från Danmark och flera berörda parter. När det gäller åtgärd 4 har det i det formella granskningsförfarandet inte framkommit några uppgifter som skulle göra det nödvändigt att komma fram till någon annan slutsats än de som uttrycktes i beslutet att inleda förfarandet. När det gäller åtgärd 4 anser kommissionen att den skattebefrielsen inte är selektiv, eftersom den rör produkter som inte i rättsligt och faktiskt hänseende kan jämföras med de produkter som omfattas av skatten. Syftet med skatten (skäl 166) att förbättra människors hälsa och kosthållning kan ur detta perspektiv inte appliceras på produkter som inte är avsedda att användas som livsmedel, eftersom de inte är jämförbara. Åtgärd 4 utgör därför inte något statligt stöd.

(140) När det gäller åtgärderna 1–3, 5 och 6 hävdade Danmark och berörda parter att åtgärderna inte hade alla de egenskaper som kännetecknar statligt stöd. Danmark lade fram uppgifter om rättsliga, administrativa och faktiska inslag i åtgärderna vilka gör det nödvändigt att se över förekomsten av statligt stöd med avseende på dessa åtgärder.

([58]) Dejgård Jensen, Jørgen och Sinne Smed (2013), publicerad i Food Policy 42 (2013), 18–31.
([59]) Ecorysrapporten, s. 40, punkt 2.3.1.
([60]) Dejgård Jensen, Jørgen och Sinne Smed (2013), publicerad i Food Policy 42 (2013), 18–31.
([61]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012, nr 23: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.
([62]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012, nr 23: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.

7.1 *FÖRDELAR FÖR FÖRETAG*

(141) En fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget är varje ekonomisk förmån som ett företag inte skulle ha fått under normala marknadsförhållanden, det vill säga i avsaknad av statligt ingripande.

(142) De specifika formerna för åtgärden är irrelevanta för bedömningen av huruvida åtgärden ger företaget en ekonomisk fördel. Det är inte bara beviljandet av positiva ekonomiska fördelar som är relevant för begreppet statligt stöd, utan befrielse från ekonomiska bördor (som till exempel skatter) kan också utgöra en fördel. Det sistnämnda är en bred kategori som omfattar all minskning av de kostnader som normalt ingår i ett företags budget ([63]). Detta omfattar alla situationer där ekonomiska aktörer befrias från de kostnader som hör ihop med deras ekonomiska verksamhet. Det gäller i synnerhet situationer där vissa aktörer inte behöver bära kostnader som andra jämförbara aktörer normalt måste bära i en viss rättsordning.

(143) I detta avseende kan det faktum att vissa produkter inte omfattades av skatten på mättat fett innebära en fördel för tillverkarna av dessa. Det innebär att dessa produkter och deras tillverkare, som är företag som tillhandahåller varor på marknaden, kan dra nytta av en ekonomisk fördel i form av en befrielse från den skattebörda som skatten potentiellt sett skulle kunna föra med sig.

(144) Frågan om huruvida skattebördan från skatten på mättat fett är en ”normal kostnad” som måste komma med varje produkt eller en ”avgift som normalt ingår i ett företags budget” besvaras genom en bedömning av produkternas jämförbarhet med hänsyn till syftet med avgiften. Detta behandlas i avsnittet om selektivitet i detta beslut (se nedan).

7.2 *FÖREKOMST AV STATLIGA MEDEL OCH KRITERIET GÄLLANDE STATENS ANSVAR*

(145) Endast förmåner som ges direkt eller indirekt genom statliga medel och som grundar sig på ett beslut som kan tillskrivas staten kan utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget ([64]). Att avstå från inkomster som annars skulle ha betalats till staten utgör en överföring av statliga medel ([65]).

(146) Alla åtgärder som anges i skäl 27 i detta beslut utgjorde resultatet av en lagstiftningsakt som antagits av Folketinget och som kunde som sådant tillskrivas den danska staten.

(147) Dessutom, när det gäller åtgärderna 1–3 och 6, uppfyller ett bortfall i skatteintäkter på grund av skattebefrielse eller skattenedsättning som beviljats av medlemsstaten kravet i artikel 107.1 i EUF-fördraget gällande statliga medels påverkan ([66]).

(148) När det gäller åtgärd 5 var emellertid ett av villkoren i artikel 107.1 i EUF-fördraget, nämligen gällande förekomsten av statliga medel, inte uppfyllt. Det räcker inte att en medlemsstat ålägger eller befriar vissa tillverkare från en börda i förhållande till andra tillverkare för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd ([67]). Den fördel som inhemska tillverkare av skattepliktiga produkter kan ha haft till följd av den ökade administrativa bördan, och de merkostnader som förekomsten av en täckningsskatt medförde för importörer/tillverkare av utländska varor, beror endast på att skatten åläggs mycket tidigt i produktionskedjan, men ledde inte till att Danmark gick miste om några skatteintäkter som landet annars skulle ha haft laglig rätt till (se skäl 87). Den kan endast ha lett till en eventuell ökning av den totala kostnaden för importerade skattepliktiga produkter. Därför håller kommissionen med Danmark om att ökade administrativa bördor och ytterligare kostnader för importörer som kommer därav i åtgärd 5, inte medför någon överföring av statliga medel i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget (se skäl 87). Det finns inget behov att bedöma om de övriga villkoren för statligt stöd är uppfyllda för denna åtgärd.

([63]) Domstolens dom av den 19 september 2000, *Tyskland mot kommissionen*, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punkt 25; domstolens dom av den 19 maj 1999, *Italien mot kommissionen*, C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, punkt 15; domstolens dom av den 3 mars 2005, *Heiser*, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punkt 36.

([64]) Domstolens dom av den 24 januari 1978, C-82/77 – *Van Tiggele*, ECLI:EU:C:1978:10, punkterna 25 och 26; domstolens dom av den 12 december 1996, T-358/94 – *Air France mot kommissionen*, ECLI:EU:T:1996:194, punkt 63.

([65]) Domstolens dom av den 16 maj 2000, C-83/98 P – *Frankrike mot Ladbroke Racing och kommissionen*, ECLI:EU:C:2000:248, punkterna 48–51.

([66]) Domstolens dom av den 15 mars 1994, C-387/92 – *Banco Exterior de España mot Ayuntamiento de Valencia*, ECLI:EU:C:1994:100, punkt 14.

([67]) Domstolens dom av den 24 januari 1978, C-82/77 – *Van Tiggele*, ECLI:EU:C:1978:10, punkterna 25 och 26.

(149) Mot bakgrund av detta är kommissionens slutsats att åtgärd 5 inte utgjorde något statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.3 *SNEDVRIDNING AV KONKURRENSEN OCH PÅVERKAN PÅ HANDELN*

(150) En snedvridning av konkurrensen i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget konstateras generellt föreligga så snart som staten beviljar en ekonomisk fördel till ett företag inom en avreglerad sektor där det förekommer eller skulle kunna förekomma konkurrens ([68]). Domstolen har även slagit fast att ”[o]m ett statligt finansiellt stöd förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom [unionen] ska denna handel anses påverkas av detta stöd” ([69]).

(151) Tillverkningen av de aktuella produkterna sker i en avreglerad sektor. Gränsöverskridande handel är viktig för dessa produkter. Eventuella selektiva fördelar för vissa av dessa producenter skulle därför kunna påverka konkurrensen och den gränsöverskridande handeln.

7.4 *SELEKTIVITET*

(152) För att omfattas av artikel 107.1 i fördraget måste en åtgärd gynna ”vissa företag eller viss produktion”. Därför omfattas inte alla åtgärder som gynnar ekonomiska aktörer av begreppet stöd, utan endast de som ger en fördel på ett selektivt sätt till vissa företag eller kategorier av företag eller till vissa ekonomiska sektorer.

(153) För att kunna fastställa en åtgärds selektivitet har domstolen ofta tillämpat en analys i antingen två eller tre steg. I tvåstegsmetoden måste man först avgöra om vissa företag gynnas av en fördel jämfört med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Sedan utreder man om differentieringen kan motiveras på grund av att den följer av arten eller strukturen hos det system i vilket den ingår ([70]).

(154) I trestegsanalysen gäller tvärtom följande ([71]):

— För det första måste referenssystemet identifieras.

— För det andra måste det fastställas om en viss åtgärd utgör en avvikelse från det systemet, i den utsträckning den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som mot bakgrund av systemets inneboende syfte i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Om åtgärden i fråga inte utgör ett undantag från referenssystemet är den inte selektiv.

— Om åtgärden emellertid utgör ett undantag (och därför är selektiv vid första påseendet) måste det fastställas i ett tredje steg av analysen om undantaget motiveras av referenssystemets art eller allmänna systematik. Om en åtgärd som är selektiv vid första påseendet motiveras av systemets art eller allmänna systematik kan den inte anses vara selektiv.

([68]) Tribunalens dom av den 15 juni 2000, *Alzetta*, de förenade målen T-298/97, T-312/97 osv., ECLI:EU:T:2000:151, punkterna 141–147; domstolens dom av den 24 juli 2003, *Altmark Trans*, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415.

([69]) Domstolens dom av den 14 januari 2015, *Eventech mot The Parking Adjudicator*, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, punkt 66.

([70]) Se till exempel domstolens dom av den 22 december 2008, C-487/06 P – *British Aggregates mot kommissionen*, ECLI:EU:C:2008:757, punkterna 82 och följande; domstolens dom av den 3 mars 2005, *Heiser*, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punkt 40 och följande; domstolens dom av den 8 november 2001, C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, ECLI:EU:C:2001:598, punkterna 41–42. Se även domstolens nya domar i de förenade målen C-234/16 och C-235/16 *ANGED*, ECLI:EU:C:2018:281, punkt 35; mål C-323/16 P *Eurallumina mot kommissionen*, ECLI:EU:C:2017:952, punkt 62 och mål C-74/16 *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, EU:C:2017:496, punkterna 69–72. I dessa domar tillämpar domstolen inte analysen i tre steg för att fastställa de berörda systemens selektivitet, utan fokuserar på huruvida systemen ger upphov till en diskriminering mellan jämförbara företag, vilket motsvarar det första steget i tvåstegsanalysen.

([71]) Se till exempel mål C-374/17 *A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024, punkt 37, de förenade målen C-78/08 till C-80/08 *Paint Graphos med flera* EU:C:2011:550, punkt 49. Se även de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P *kommissionen mot World Duty Free*, EU:C:2016:981, punkt 57. I punkt 54 i den senare domen bedömer dock domstolen selektivitetsvillkoret som en fråga om diskriminering (första steget), för vilken eventuella motiveringar kan tillämpas (andra steget).

(155) När det gäller skattesystem har domstolen slagit fast att åtgärdens selektivitet i princip bör bedömas genom en analys i tre steg ([72]). I själva verket är skillnaden mellan de båda synsätten relativt akademisk. Skillnaden består i att i trestegsmetoden är det första steget uppdelat i två separata steg. I båda fallen är det nödvändigt att definiera en lämplig referensram ([73]).

(156) Enligt *Gibraltardomen* ([74]) är fastställandet av vilka företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation avgörande för att identifiera en lämplig referensram. I rättspraxis framgår att denna bedömning följer av syftet med den berörda åtgärden ([75]) och, mer allmänt, av de syften som eftersträvas med det system som den ingår i ([76]). På detta sätt består selektivitetsanalysen inte enbart av att fastställa om en viss åtgärd formellt avviker från en särskild referensram, utan huvudsakligen om att avgöra om ett eller vissa företag åtnjuter en fördel i förhållande till andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation ([77]).

(157) I detta beslut kommer åtgärdernas selektivitet att bedömas med hjälp av den analys i tre steg som beskrivs i skäl 154.

7.4.1 REFERENSSYSTEM

(158) Referenssystemet utgör det jämförelseunderlag som används vid bedömningen av en åtgärds selektivitet. Det består av en konsekvent uppsättning regler som – på grundval av objektiva kriterier – gäller generellt för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, vilket definieras av dess syfte.

(159) Vad gäller skatter baseras referenssystemet i normala fall på sådana faktorer som beskattningsunderlaget, de beskattningsbara personerna, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatserna. Detsamma gäller för särskilda (fristående) avgifter, såsom avgifter på vissa produkter eller verksamheter med negativ påverkan på miljö eller hälsa, som egentligen inte utgör en del av ett mer övergripande skattesystem. Till följd av detta, och förutsatt att gränserna för avgiften inte har utformats på ett uppenbart godtyckligt eller partiskt sätt ([78]) – i syfte att gynna vissa produkter eller viss verksamhet som befinner sig i en jämförbar situation med avseende på den underliggande logiken för avgiften i fråga – är referenssystemet i princip själva avgiften. Syftet med att införa en skatt eller avgift kan emellertid kopplas till ytterligare syften (som hälsa, miljö, stadsplanering osv.) som går utöver de rent finanspolitiska målen, och dessa måste också bedömas när det övergripande referenssystemet för en sådan åtgärd fastställs.

(160) I enlighet med rättspraxis ([79]) ska det inneboende syftet med eller den interna logiken i en åtgärd definieras och selektivitetsbedömningen (diskrimineringen) endast göras på grundval av detta syfte och inte utifrån några andra överväganden. Hälsorelaterade (eller liknande miljörelaterade ([80])) syften kan inte motivera uteslutandet av i övrigt selektiva åtgärder från tillämpningsområdet för artikel 107.1 i EUF-fördraget. Om det däremot fastställs att ett sådant syfte eller flera syften (som hälsa, miljö, stadsplanering osv.) ingår i skattens inre logik (inneboende syfte) och det system i vilket den ingår, så blir det tillåtet för en medlemsstat att göra en avvägning mellan dem och samtidigt se till att de iakttas ([81]). Resultatet av en sådan avvägning och samtidig tillämpning av syftena kan vara att en sådan

([72]) Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1), särskilt punkt 127 och följande samt däri citerad rättspraxis. Se även domstolens domar av den 28 juni 2018 i mål C-203/16 P *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) mot kommissionen*, EU:C:2018:505, punkterna 83–94, och av den 19 december 2018 i mål C-374/17 *A-Brauerei*, EU:C:2018:1024, punkt 37.

([73]) Förslag till avgörande av generaladvokat Bobek i mål C-270/15 P *Belgien mot kommissionen* EU:C:2016:289, punkt 28.

([74]) Domstolens dom av den 15 november 2011, de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, ECLI:EU:C:2011:732.

([75]) Se till exempel mål C-143/99, *Adria-Wien Pipeline,* ECLI:EU:C:2001:598, punkt 41 och mål C-279/08 P, *kommissionen mot Nederländerna* , ECLI:EU:C:2011:551, punkt 62.

([76]) Se till exempel domstolens dom av den 15 november 2011, de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket,* ECLI:EU:C:2011:732, punkt 75, och de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P *kommissionen mot World Duty Free* EU:C:2016:981, punkt 54.

([77]) Se de förenade målen C-234/16 och C-235/16 *ANGED,* ECLI:EU:C:2018:281, punkt 35; mål C-323/16 P *Eurallumina mot kommissionen,* ECLI:EU:C:2017:952, punkt 62. Se även de förenade målen C-20/15 P och C-21/15 P *kommissionen mot World Duty Free,* ECLI:EU:C:2016:981, punkt 76 och mål C-74/16 *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania,* ECLI:EU:C:2017:496, punkterna 69–72.

([78]) Domstolens dom av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket,* de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 101 och följande.

([79]) Dom av den 6 september 2006 i *Portugal mot kommissionen,* C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punkt 82; domstolens dom av den 18 juli 2013, *P Oy,* C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punkt 27 och följande.

([80]) Domstolens dom av den 22 december 2008, C-487/06 P – *British Aggregates mot kommissionen,* ECLI:EU:C:2008:757, punkt 92.

([81]) Domstolens dom i de förenade målen C-234/16 och C-235/16 *ANGED,* ECLI:EU:C:2018:281, punkterna 45–55.

differentiering, trots att den vid första påseendet verkar vara diskriminerande utifrån ett syfte, är motiverad (eller att företagen inte är jämförbara) utifrån ett annat, lika tillämpligt syfte. Åberopandet av flera syften bör dock inte leda till godtycklig diskriminering, och motiveringen till eventuella undantag från skatten (eller lägre beskattning) måste hänföra sig till åtgärdens på förhand fastställda inneboende syften, måste tillämpas konsekvent och framgå av beskattningsmetoden.

(161) Huruvida i) det vid första påseendet föreligger diskriminering utifrån ett syfte och man senare finner detta motiverat utifrån alla syften då de tillämpas tillsammans, eller ii) det helt enkelt inte föreligger någon diskriminering eftersom företagen inte i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation på grund av den kombinerade tillämpningen av flera syften, är i sista hand likvärdigt och leder till samma resultat, det vill säga avsaknad av selektivitet. För tydlighets skull kommer kommissionen i det här fallet att använda det första av dessa två sätt att genomföra bedömningen. Den kommer därför att utgå från syftet att minska intaget av mättat fett, eftersom detta syfte följer av skattens tekniska egenskaper, det vill säga föremålet för skatten eller den beskattningsgrundande händelsen ([82]). Alla avvikelser från logiken som hänför sig till detta syfte kommer att registreras som diskriminering vid första påseende (skälen 168–171), vilket kan vara motiverat på grundval av det övergripande systemets art och logik, däribland alla tillämpliga syften. Denna presentationsmetod påverkar inte förekomsten av alla inneboende syften som följer av åtgärden och den prioritetsordning som medlemsstaten har fastställt för dem.

(162) När det gäller de aktuella åtgärderna angavs det i skäl 80 i beslutet att inleda förfarandet att referenssystemet definierades enligt följande: ”I detta fall är referenssystemet det danska skattesystemet och i synnerhet reglerna för beskattning av mättat fett i livsmedel. Såsom beskrivs ovan (skäl 17 och följande) är produkter som innehåller mättat fett i princip belagda med skatt på mättat fett. Enligt lagens tillämpliga bestämmelser är skatten 16 danska kronor per kg mättat fett i respektive livsmedelsprodukt.” På grundval av de uppgifter som lämnats av de danska myndigheterna och inlagor från tredje part, behöver kommissionen anpassa detta referenssystem så att det inkluderar alla inneboende syften som följer av åtgärden (se skäl 166).

(163) De danska myndigheterna har i sina synpunkter på beslutet att inleda förfarandet (se skäl 56 och följande i detta beslut) invänt mot kommissionens definition av referenssystemet. Danmark anser att referenssystemet bör definieras genom de inneboende syften som eftersträvas med skatten. De danska myndigheterna menar att de mål som eftersträvades med skatten på mättat fett var att främja bättre kosthållning och förbättra den danska befolkningens hälsa genom att beskatta de primära källorna till intag av mättat fett i Danmark, samtidigt som man tog hänsyn till officiella kostråd.

(164) Kommissionen noterar att de kommentarer till lagen som utarbetades för den första behandlingen av lagen i Folketinget endast nämner att ”syftet med lagen är att främja bättre kosthållning och därmed förbättra befolkningens hälsa” och att ”detta uppnås genom att minska intaget av mättat fett genom en skatt på 16 danska kronor per kg mättat fett i vissa produkter”.

(165) Även om det inte finns något omnämnande av primära källor i kommentarerna till lagen hänvisar de till kostrekommendationer som föreskriver att fett ska ingå i den dagliga kosten och att det är bättre att konsumera omättat fett än mättat fett. Vidare angavs det i kommentarerna till lagen att skatten skulle omfatta en betydande del av de vanliga livsmedelsprodukterna för att få största möjliga effekt på konsumtionen, men samtidigt vara så enkel som möjligt och tas ut tidigt i produktionskedjan, för att minska antalet företag som drabbas av den administrativa bördan av skatten (registrering, deklaration, betalning).

(166) Kommissionen uppfattar referensramen (som avgör föremålet för skatten eller den beskattningsgrundande händelsen ([83])) enligt följande: skatten inriktades på halten mättat fett och togs ut baserat på vikten av det mättade fettet i de livsmedelsprodukter som förtecknas i paragraf 1 i lagen, om halten mättat fett i produkten översteg 2,3 procent av produktens vikt (skäl 15). Skatten fastställdes schablonmässigt till 16 danska kronor per kg mättat fett i respektive livsmedelsprodukt (paragraf 2 i lagen, skäl 16). I paragraf 3 i lagen angavs vilka verksamhetsutövare som var skyldiga att betala skatten (skäl 17). Skatten infördes för att uppnå följande mål (inneboende syften):

— för att minska intaget av mättat fett så att intaget bestod i mindre grad av produkter med en hög halt mättat fett och i högre grad av produkter vars halt av mättat fett är lägre,

([82]) Dom av den 19 december 2018 i mål C-374/17 *A-Brauerei*, EU:C:2018:1024, punkt 37.
([83]) Dom av den 19 december 2018 i mål C-374/17 *A-Brauerei*, EU:C:2018:1024, punkt 37.

— med beaktande av officiella kostrekommendationer samt ekonomisk och administrativ effektivitet.

(167) Kommissionen noterar att de syften som eftersträvades med skatten i första hand var kopplade till folkhälsan (till exempel en bättre kost) och att det i detta sammanhang är tillåtet att eftersträva flera folkhälsomål samtidigt, med samma åtgärd.

(168) Skattens inriktning (och den beskattningsgrundande händelsen) var beskattning av vikten av mättat fett i livsmedlen, samtidigt som andra hälso- och kostmål bevarades (se skäl 166).

(169) Inom ramen för syftet relaterat till det mättade fettet skulle alla produkter som innehåller mättat fett befinna sig i en jämförbar situation med de produkter som omfattades av skatten (selektivitet vid första påseendet). Halten mättat fett bör därför utgöra riktmärket för bedömningen av huruvida det föreligger diskriminering vid första påseendet då vissa produkter inte beskattades. Som framgår nedan kan dock undantag som rör andra hälso- och kostmål som förklaras ovan och som sammanfattas i skäl 166, och som eftersträvades vid utformningen av skatten, anses vara motiverade enligt systemets logik, som har som mål att förbättra folkhälsan. Andra grunder för en eventuell motivering inneboende i skattesystemet skulle exempelvis kunna vara behovet av att bekämpa bedrägerier eller skatteflykt, administrativ hanterlighet, principen om skatteneutralitet eller nödvändigheten att undvika dubbelbeskattning (skäl 176).

(170) Skatten verkar inte ha utformats på ett uppenbart godtyckligt eller partiskt sätt i syfte att gynna vissa produkter eller viss verksamhet som befinner sig i en jämförbar situation med avseende på den underliggande logiken för skatten i fråga ([84]). Den övergripande utformningen av skatten är motiverad med hänsyn tagen till alla de inneboende syften som eftersträvas.

(171) Kommissionen anser att referenssystemet vid första påseendet bör omfatta alla produkter som innehåller mättat fett, dvs. även de produkter för vilka skatten inte togs ut, och undersöker huruvida icke-beskattning av dessa andra produkter kan motiveras enligt logiken i och med beaktande av alla de syften som ingår i referenssystemet.

7.4.2 UNDANTAG FRÅN REFERENSSYSTEMET (SELEKTIVITET VID FÖRSTA PÅSEENDET)

(172) I ett andra steg ska det undersökas huruvida icke-beskattning av vissa produkter utgör ett undantag från referenssystemet.

(173) Som nämns ovan skulle, inom ramen för syftet att minska konsumtionen av mättat fett, alla produkter som innehåller mättat fett befinna sig i en jämförbar situation med de produkter som omfattades av skatten. Att undanta produkter som innehåller mättat fett från tillämpningsområdet skulle därför vara selektivt vid första påseendet.

(174) Mot bakgrund av syftet relaterat till beskattning av produkter som innehåller mättat fett verkar följande produkter (som innehåller mättat fett) i faktiskt och rättsligt hänseende befinna sig i en jämförbar situation med de produkter som omfattades av skatten, och deras skattebefrielse förefaller därför vid första påseendet ha varit selektiv, såsom fastställs i skäl 86 i beslutet att inleda förfarandet:

— Åtgärd 1: Utelämnande av vissa av livsmedlen från förteckningen i paragraf 1 i lagen i vilken skatten föreskrevs, och som beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.1 i beslutet att inleda förfarandet.

— Åtgärd 2: Icke-beskattning av livsmedel vars halt av mättat fett inte överskrider det tröskelvärde på 2,3 procent som beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.2 i beslutet att inleda förfarandet.

— Åtgärd 3: Skattebefrielse för företag vars årliga försäljning av skattepliktiga livsmedelsprodukter inte översteg 50 000 danska kronor, vilken beskrivs närmare i avsnitt 2.1.8.3 i beslutet att inleda förfarandet.

([84]) Domstolens dom av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 101 och följande.

(175) Kommissionen kommer på nytt att undersöka om de undantag och skattebefrielser som var föremål för tvivel i beslutet att inleda förfarandet är motiverade mot bakgrund av lagens syfte.

7.4.3 BERÄTTIGANDE MED STÖD AV SKATTESYSTEMETS LOGIK

(176) Om en åtgärd vid första påseendet är selektiv måste det bedömas i det tredje steget huruvida undantaget kan motiveras med systemets logik. Detta är fallet om en åtgärd härrör direkt från de inre grundläggande eller vägledande principerna för referenssystemet eller om den är ett resultat av inneboende mekanismer som krävs för att systemet ska fungera och vara effektivt ([85]). Däremot är det inte möjligt att åberopa externa politiska mål som inte finns inbyggda i systemet ([86]). Grunden för ett möjligt berättigande kan till exempel handla om behovet av att bekämpa bedrägerier eller skatteflykt, behovet av att beakta särskilda redovisningskrav, administrativ hanterlighet, principen om skatteneutralitet ([87]), en progressiv skala för inkomstskatt och syftet med dess omfördelning, nödvändigheten att undvika dubbelbeskattning ([88]) eller målet att optimera indrivningen av skatteskulder. Kommissionen har dessutom erkänt att flera olika hälsomål är en giltig grund för sådana undantag ([89]) ([90]).

7.4.3.1 ***Åtgärd 1***

(177) Åtgärderna 1 och 2 gäller undantag från beskattning för livsmedelsprodukter som inte anges i paragraf 1 i lagen. Åtgärd 2 kommer att bedömas separat nedan, men båda åtgärderna avser tillämpningen av olika kriterier (skäl 181) för att avgöra vilka de skattepliktiga produkterna i artikel 1 i lagen är, dvs. de primära källorna till mättat fett. Klaganden hävdar att vissa livsmedelsprodukter undantogs från skatten, medan andra inte gjorde det, trots att de i samma utsträckning bidrar till konsumtionen av mättat fett. Klaganden betonar särskilt differentieringen mellan fisk, ägg och fjäderfä. Fisk och ägg var inte beskattade men kyckling var det, trots att de bidrog i liknande utsträckning till konsumtionen av mättat fett (se skäl 52 i beslutet att inleda förfarandet).

(178) I skäl 30 i beslutet att inleda förfarandet räknade kommissionen upp de huvudsakliga produkter som inte beskattades eftersom de inte angavs i paragraf 1 i lagen. Kommissionens preliminära uppfattning var att beskattade och icke beskattade produkter i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en liknande situation med hänsyn till det inneboende syftet med referenssystemet, och att uteslutandet av produkter från paragraf 1.1–1.7 i lagen utgjorde statligt stöd till tillverkare av alla de produkter som inte omfattades av dessa bestämmelser. Danmark uppmanades att ytterligare motivera undantagen om kommissionen skulle godta dem.

(179) På grundval av de uppgifter som lämnats av de danska myndigheterna och tredje parts inlagor, anser kommissionen emellertid att det finns skäl att avvika från den preliminära bedömningen i beslutet att inleda förfarandet med avseende på åtgärd 1.

(180) Även om icke-beskattning av livsmedel som innehåller mättat fett vid första påseendet är selektiv, kan sådana undantag, om de såsom anges i skäl 31 syftar till att förbättra hälsan och främja bättre kosthållning (skattens inneboende syfte), motiveras av systemets allmänna logik.

([85]) Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, punkt 138 (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1).

([86]) Domstolens dom av den 8 september 2011, C-78/08 och C-80/08 – *Paint Graphos med flera*, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 69 och 70, domstolens dom av den 6 september 2006, C-88/03 – *Portugal mot kommissionen*, ECLI:EU:C:2006:511, punkt 81, domstolens dom av den 8 september 2011, C-279/08 P – *kommissionen mot Nederländerna*, ECLI:EU:C:2011:551, domstolens dom av den 22 december 2008, C-487/06 P – *British Aggregates mot kommissionen*, ECLI:EU:C:2008:757 och domstolens dom av den 18 juli 2013, C-6/12 – *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, punkt 27 och följande.

([87]) För företag för kollektiva investeringar, se avsnitt 5.4.2 i kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1).

([88]) Domstolens dom av den 8 september 2011, C-78/08 och C-80/08 – *Paint Graphos med flera*, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 71.

([89]) Europeiska kommissionens beslut av den 24 april 2018, SA.45862 (2018/N) *Irish tax on sugar-sweetened drinks* (Irländsk skatt på sockerbaserade drycker) C(2018) 2385 final.

([90]) Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, punkt 136 (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1).

(181) I detta fall upprättade de danska myndigheterna en förteckning över livsmedelsprodukter som skulle beskattas på grundval av fem kriterier: i) efter tillämpning av tröskelvärdet på 2,3 procent som bedöms i åtgärd 2, ii) de konsumerade mängderna av produkten, iii) den faktiska andelen mättat fett i produkten (skäl 38), iv) utan att motverka de officiella kostråden (skäl 37) och v) se till att de närmaste substituten för de primära källorna också är beskattade (skäl 44). Syftet med skatten var således inte att eliminera all konsumtion av mättat fett, utan snarare att inrikta sig på de primära källorna, det vill säga produkter med en hög halt av mättat fett och som konsumeras relativt ofta, för att minska intaget av mättat fett och för att få till stånd en övergång i konsumtion till livsmedel med fler hälsoeffekter, utan att motverka de officiella kostråden och samtidigt se till att de närmaste substituten för de primära källorna till mättat fett också beskattas.

7.4.3.1.1 **Produkter som undantas från skatten, främst på grund av den låga konsumtionen av produkten eller den låga faktiska andelen mättat fett i produkten**

(182) Som anges i skäl 46 ansågs livsmedelsprodukter som bidrog till högst 1 procent av det totala intaget av mättat fett (t. ex. fisk, ägg, nötter och frön) inte vara primära källor för intag av mättat fett. Detta kan bero på att befolkningens förbrukade mängd av produkten i allmänhet var låg eller på att den faktiska andelen mättat fett i produkten var låg. När det gäller fisk fanns det även skäl att undanta produkten från beskattning som hade med de nationella näringsriktlinjerna att göra (skäl 197). För ägg ([91]), nötter och frön var det främsta skälet deras obetydliga bidrag till det totala intaget av mättat fett i Danmark.

(183) När det gäller fisk och ägg är det viktigt att notera att dessa produkter, vars blygsamma bidrag på en procent (vardera) till konsumtionen av mättat fett, inte är primära källor till mättat fett, i enlighet med den danska lagstiftarens avsikt. Det var därför logiskt att undanta fisk och ägg från skattens tillämpningsområde. Fjäderfä definieras som kött i nomenklaturen och i enlighet med direktiv 2000/13/EG (se skäl 42). Eftersom fjäderfä anses vara en typ av kött och således en primär källa till mättat fett, var det logiskt och motiverat att inkludera det i tillämpningsområdet för paragraf 1.1 i lagen. När det gäller nötter och frön anges i skäl 46 deras begränsade bidrag till intaget av mättat fett.

(184) Enligt beskrivningen i avsnitt 4.1.3 räknas de icke beskattade produkterna inte till de primära källorna till intag av mättat fett i Danmark, och de klassificeras inte heller som direkta substitut till beskattade produkter i enlighet med paragraf 1.7 i lagen.

(185) Det bör erinras om att det mättade fettet i bearbetade livsmedelsprodukter – t.ex. bröd, chips och godis – beskattades genom beskattning av deras beståndsdelar (se skäl 41).

(186) Genom att påföra skatten i ett tidigt skede i distributionskedjan skapades också ett incitament för tillverkare av bearbetade livsmedelsprodukter att använda de hälsosammaste beståndsdelarna, dvs. de som innehöll mindre mättat fett (se skäl 90).

(187) För att uppnå målen med lagen måste man vid fastställandet av de skattepliktiga produkterna ta hänsyn till huruvida konsumtionen av vissa produkter överensstämde med de nationella näringsriktlinjerna för en hälsosam kosthållning.

(188) Ett beslut om att förteckna en produkt som beskattningsbar i artikel 1 i lagen baserades därför både på halten av mättat fett i varje enskild produkt och på överväganden om huruvida konsumtionen av vissa produkter överensstämde med de nationella näringsriktlinjerna för en hälsosam kosthållning, samt på de andra kriterier som anges i skäl 181.

(189) Som en allmän regel är ett sådant tillvägagångssätt förenligt med EU:s politik när det gäller att minska intaget av mättade fetter och resultaten från Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet (Efsa).

([91]) För ägg finns inga särskilda kostrekommendationer, men allmänna rekommendationer om att inkludera ägg i kosten finns i *Danskernes kostvaner 2003–2008* (s. 40), *Kostkompasset* (s. 16) och *Mad til spædbørn & småbørn* (s. 25).

(190) Enligt Efsa finns det folkhälsoproblem relaterade till kosthållningen och vissa ogynnsamma trender i konsumtionsmönstren för livsmedel i alla medlemsstater ([92]). År 2005 bad kommissionen Efsa att utarbeta en vägledning för hela Europas befolkning om hälsosam kost, uttryckt i livsmedelskategorier, som skulle bidra till att upprätthålla god hälsa genom en optimal kosthållning (livsmedelsbaserade riktlinjer för kosthållning). I sitt vetenskapliga yttrande från 2009 om fastställande av livsmedelsbaserade riktlinjer för kosthållning drog Efsa slutsatsen att riktlinjerna med tanke på skillnaderna i hälsofrågor, kosthållning och livsstil i EU:s medlemsstater, måste ”grunda sig direkt på de förhållanden mellan kosthållning och sjukdomar som är särskilt viktiga för varje enskilt land” ([93]).

(191) I detta yttrande utvecklade Efsa allmänna principer och olika steg som kan tillämpas vid utarbetandet av livsmedelsbaserade riktlinjer för kosthållning på nationell nivå. Hälsoaspekter ska beaktas i olika steg i utarbetandet av nationella riktlinjer så som de fastställts av Efsa, t.ex. identifiering av kostrelaterade hälsoeffekter ([94]), identifiering av landsspecifika kostrelaterade hälsoproblem ([95]), identifiering av livsmedelsgrupper som är källor till näringsämnen av betydelse för folkhälsan ([96]) och livsmedelsgrupper med etablerade relationer till hälsan ([97]).

(192) Under 2010 avgav Efsa ett yttrande om referensvärden för näringsintag för fetter, inbegripet mättade fettsyror, fleromättade fettsyror, enkelomättade fettsyror, transfettsyror och kolesterol, och drog slutsatsen att intaget av mättat fett ”bör vara så lågt som möjligt inom ramen för en näringsmässigt lämplig kost” ([98]). Det förklaras att ”tillfredsställande kosthållning är ämnet för livsmedelsbaserade riktlinjer för kosthållning och är ett kostmönster som innehåller alla essentiella näringsämnen i lämpliga mängder samt energi som levererar makronäringsämnen i proportioner som har bekräftats bevara hälsan” ([99]).

7.4.3.1.2 **Produkter som undantas från skatten, främst på grund av de nationella näringsriktlinjerna för en hälsosam kosthållning**

(193) Oberoende av deras halt av mättat fett kan intaget av vissa livsmedelskategorier minska risken för bland annat utveckling av hjärt- och kärlsjukdomar. Minskade intag av sådana livsmedelskategorier kan därför, om de redan är lägre än det rekommenderade intaget, försämra hälsosituationen, även om intaget av mättat fett minskar.

(194) Båda problemen – å ena sidan hälsoeffekter av överkonsumtion av vissa näringsämnen, som till exempel mättat fett, och å den andra sidan hälsoeffekter av underkonsumtion av vissa livsmedelskategorier – måste därför beaktas vid utarbetandet av politiska åtgärder.

(195) Fødevarestyrelsens officiella danska rekommendationer för en hälsosam livsstil som rådde i Danmark vid den tidpunkt då lagen var i kraft sammanfattas i skäl 47. De främjar konsumtionen av frukt och grönsaker, fisk och fiskprodukter, potatis, ris, pasta och fullkornsbröd, magert kött och mejeriprodukter med låg fetthalt (även om dessa produkter kan innehålla mättat fett). De förespråkar också att man äter mindre socker och fett (särskilt från mejeriprodukter och kött). Där anges att mejeriprodukter med låg fetthalt och magert kött ska konsumeras hellre än sådana med hög fetthalt, och ett dagligt intag av 500 ml mejeriprodukter med låg fetthalt rekommenderas som en del av en hälsosam kosthållning (se skäl 47).

([92]) *Scientific Opinion on establishing Food-Based Dietary Guidelines* (Vetenskapligt yttrande om fastställande av livsmedelsbaserade riktlinjer för kosthållning), EFSA Journal 2010; 8(3):1461, s. 8.

([93]) Ibid, s. 9.

([94]) Punkt 4.1 *Identification of diet-health relationships* på sidan 10, där det framgår att ”när det gäller ett antal näringsämnen, t.ex. transfetter och livsmedelsgrupper, kan en obalans i kosten öka risken för fetma och kostrelaterade sjukdomar”.

([95]) Punkt 4.2 *Identification of country-specific diet-related health problems* på sidan 12.

([96]) Punkt 4.4.1 *Food groups that are sources of nutrients of public health importance* på sidan 15, där följande framgår: ”ett flertal europeiska länder kan intaget av energi, totalt fett, mättade fettsyror och transfettsyror, socker och salt vara för stort, samtidigt som intaget av omättade fettsyror, kostfibrer samt vissa vitaminer och mineraler kan vara lägre än vad som rekommenderas i vissa länder. Vid fastställandet av livsmedelsbaserade riktlinjer för kosthållning är det därför viktigt att fokusera på livsmedel som innehåller näringsämnen som bör begränsas eller ökas i en hälsosam kost. Intaget av fett används som ett exempel eftersom det är en angelägenhet för de flesta europeiska länder.”

([97]) I punkt 4.4.2, *Food groups with established relationships to health*, på sidorna 16 och 17 föreslås att man beaktar konsumtionsnivån för livsmedel med ett konstaterat förhållande till hälsan som inte är näringsämnesspecifika: ”För vissa livsmedel finns det belägg för hälsofördelar som inte kan tillskrivas deras specifika innehåll av näringsämnen. Exempelvis har en högre konsumtion av livsmedel från frukt- och grönsaksgruppen förknippats med en lägre risk för vissa kroniska sjukdomar” (Eurodiet, 2000, WHO/FAO, 2003), en effekt som inte enkelt kan förklaras med specifika näringsämnen.

([98]) EFSA Journal 2010; 8(3):1461, s. 3.

([99]) Ibid, s. 3, fotnot 4.

(196) Danmark har i sina inlagor ytterligare visat att det finns hälsofördelar med att konsumera grönsaker, frukt, fisk och mejeriprodukter med låg fetthalt, och att konsumtionen av dessa produkter var lägre än det rekommenderade dagliga intaget (se avsnitt 4.1.4). En skatt på dessa produkter skulle ha minskat intaget ytterligare, vilket skulle ha haft en skadlig inverkan på skattens lika tillämpliga syfte knutet till kostråden. Om konsumenterna på samma sätt ersätter produkter innehållande höga halter mättat fett med produkter innehållande lägre halter mättat fett, såsom grönsaker och frukt, är detta önskvärt ur hälso- och kostsynpunkt och därför i linje med skattens syfte.

(197) När det gäller fisk har Danmark förklarat (se skälen 52 och 53) att intaget av fisk hos både vuxna och barn var mindre än hälften så stort som de rekommenderade mängderna. Fisk innehåller emellertid viktiga fettsyror, D-vitamin (särskilt fet fisk), jod och selen, som är svåra att få från andra livsmedel. Det låga intaget av fisk bidrog till D-vitaminbrist hos den danska befolkningen. Därför var det önskvärt att öka intaget av fisk. En minskning av fiskkonsumtionen skulle ha motverkat de danska officiella kostråden och därmed ha äventyrat målen med lagen.

(198) Klaganden hävdade att det inte finns något bevis för att en minskning av konsumtionen av mättat fett i de beskattade livsmedelsprodukterna innebar att den totala konsumtionen av mättat fett minskade och att den danska befolkningens allmänna hälsa förbättrades. MIFU hävdar att det finns risk för att en övergång från beskattade livsmedelsprodukter till icke beskattade livsmedelsprodukter skulle ha kunnat leda till en ökad konsumtion av mättat fett (se skäl 112).

(199) Danmark har, såsom förklaras ovan (skäl 196), beslutat att undanta sådana ersättningsprodukter från skatten i syfte att förmå befolkningen att öka förbrukningen av sådana produkter uttryckligen på grund av att de har en positiv inverkan på hälsan. Den bevisning som lagts fram och som beskrivs ovan stödjer denna inställning. Klaganden har inte lämnat in tillräckliga uppgifter eller bevis som visar på motsatsen.

(200) Enligt Ecorysrapporten finns det tvärtom tecken på att skatten på mättat fett faktiskt påverkade inköpsmönstren. Dessutom läggs det där fram bevis för att konsumtionen av fett minskade med 10–15 procent. Rapporten innehåller också belägg för att vissa konsumenter gick över till hälsosammare produkter (se skälen 132–135 i detta beslut). Uppskattningarna i ekonomiska studier av effekterna på konsumenternas beteende visade att skatten faktiskt ledde till att den konsumerade mängden fett minskade med 10–15 procent ([100]). Analysen i Incentives rapport visar också att den *kombinerade* effekten av att undanta livsmedel som inte var primära källor för intaget av mättat fett och andra livsmedel med låg halt mättat fett (dvs. produkter som omfattas av åtgärd 1 och 2), har bidragit till att konsumenternas efterfrågan har styrts över mot hälsosammare livsmedel ([101]).

(201) I detta sammanhang måste det erinras om följande som anges i artikel 168 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt: ”När unionen vidtar åtgärder ska den respektera medlemsstaternas ansvar för att besluta om sin hälso- och sjukvårdspolitik […].” Medlemsstaterna åtnjuter därför ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i utformningen av sin hälso- och sjukvårdspolitik. Om dessa politiska beslut inte är uppenbart felaktiga eller inte tar hänsyn till klara och entydiga vetenskapliga rön, anser kommissionen att det är medlemsstaternas ansvar att besluta om huruvida det är lämpligt att på ett eller annat sätt införa incitament. Medlemsstaterna får därför fastställa flera inneboende hälso- och kostmål för en skatt, de kan fastställa deras prioritetsordning genom att avväga dem mot varandra, och de får samtidigt se till att de iakttas (skäl 160).

7.4.3.1.3 **Gemensam bedömning**

(202) För det första har kommissionen i detta fall varken upptäckt godtycklighet eller missbruk i definitionen av primära källor till mättat fett, vilket motiverade undantagen i åtgärd 1. Denna definition, som följer av avvägningarna mellan hälso- och kostmål som tagit form enligt de kriterier som beskrivs i skäl 181, tillämpades konsekvent och motiverades på tillbörligt sätt av Danmark.

([100]) Dejgård Jensen, Jørgen och Sinne Smed (2013), publicerad i Food Policy 42 (2013), 18–31.
([101]) Incentives rapport, s. 22, tabell 6.

(203) I detta sammanhang noterar kommissionen att det faktum att ersättningsprodukter för de primära källorna till mättat fett inkluderades i skattens tillämpningsområde – de skulle inte ha ansetts vara primära källor även om de baserades på de andra kriterierna – var lika motiverat och ledde inte till att statligt stöd beviljades. Denna utvidgning av skattens tillämpningsområde motiverades av syftet att begränsa den snedvridning av konkurrensen som skatten gav upphov till. De motiveringar som har att göra med konkurrens och likabehandling av konkurrerande produkter är förenliga med logiken i det statliga stödet i den mån det utvidgar tillämpningsområdet för skattepliktiga produkter och minskar skillnaden mellan beskattade och icke beskattade produkter. Samtidigt skapas en artificiell differentiering mellan produkter som normalt sett skulle ha betraktats som icke-primära källor och därmed inte beskattats. Tillverkarna av de produkter som omfattades av den extra beskattningen kunde emellertid inte dra nytta av någon fördel. Tvärtom drabbades de av extra kostnader. Situationen för företag som befann sig i en jämförbar situation (tillverkare av icke-primära källor till mättat fett), men som inte beskattades ens före tillämpningen av detta fjärde kriterium, ändrades inte av det faktum att vissa andra produkter beskattades på grund av att de var ersättningsprodukter. Denna typ av diskriminering är därför inte relevant med avseende på statligt stöd.

(204) Denna differentiering mellan annars icke-primära källor till mättat fett tyder inte heller på att skatten skulle ha varit godtyckligt utformad, som i *Gibraltar*-fallet (skäl 156). Det skedde inte på ett godtyckligt sätt, utan följde en konsekvent metod som var förenlig med skattens övergripande logik. När det gäller den senare aspekten konstaterar kommissionen att beskattningen av ersättningsprodukter även i detta fall är en åtgärd som syftar till att göra skatten mer effektiv och uppnå hälso- och kostmålen på ett mer målinriktat sätt, samtidigt som man undviker en otillbörlig inblandning i produkternas konkurrenssituation. Skatten var i normalfallet avsedd att styra bort konsumenterna från primära källor till fett för att uppnå ett antal hälso- och kostmål. Dessa mål kunde uppnås mer effektivt genom en riktad skatt som är socialt accepterad och genomförs på ett effektivt sätt. Utvidgningen av tillämpningsområdet till att även inkludera de främsta ersättningsprodukterna till de primära källorna till mättat fett gjordes i detta syfte och ligger i linje med systemets övergripande logik.

(205) Kommissionen godtar därför att kriterierna för fastställande av primära källor för intag av mättat fett var tillfredsställande och inte godtyckliga (skälen 170 och 181).

(206) För det andra överensstämde det faktum att skatten endast inriktade sig på de primära källorna med syftet att minska intaget av mättat fett så att intaget bestod till mindre del av produkter innehållande en hög halt mättat fett och till större del av produkter innehållande en lägre halt av mättat fett, samtidigt som de officiella kostråden beaktades. Kommissionen instämmer i att det är ett giltigt mål ur hälsosynpunkt att fokusera skatten på primära källor och att undanta de icke primära källorna till mättat fett från beskattning. Det skulle förvisso ha varit möjligt att tillämpa skatten även på mättat fett i andra källor än de primära, men det är ändå med hänsyn till skattesystemets effektivitet och i synnerhet till att påverka konsumenternas beteende, motiverat att begränsa skatten till de primära källorna. På detta sätt blir prisskillnaden mellan primära och icke-primära källor ännu större, vilket ytterligare styr befolkningen bort från konsumtionen av primära källor uttryckligen för att de har en negativ inverkan på hälsan (se skäl 31).

(207) Undantaget från beskattning av icke-primära källor till mättat fett är därför motiverat med hänsyn till systemets övergripande logik, inbegripet alla hälso- och kostmål för den skatt som nämns i skäl 166, särskilt hälsomålet att minska konsumtionen av produkter som är oproportionerligt skadliga för hälsan på grund av deras höga halt av mättat fett och avsaknaden av hälsofördelar.

(208) Att vissa produkter inte inkluderades i paragraf 1 i lagen, vilket klassificerats som åtgärd 1 i avsnitt 2.1.8.1 i beslutet att inleda förfarandet och som nämns i avsnitt 2.2 i detta beslut, motiverades därför av skattesystemets logik, dvs. det var inte selektivt och utgjorde inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.4.3.2 ***Åtgärd 2***

(209) Åtgärd 2 befriar från beskattning alla livsmedel, och då särskilt mjölk, som har en total halt av mättat fett på 2,3 procent eller mindre och är ett av de fem kriterier i paragraf 1 i lagen (skäl 181) som avgör vilka produkter som är skattepliktiga. I beslutet att inleda förfarandet ansåg kommissionen preliminärt att produkter som innehåller 2,3 procent mättat fett eller mindre (icke beskattade produkter) mot bakgrund av det inneboende syftet med referenssystemet i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en liknande situation som de produkter som innehåller mer än 2,3 procent mättat fett (beskattade produkter). I beslutet att inleda förfarandet drogs därför slutsatsen att icke-beskattningen av produkter vars halt av mättat fett var på 2,3 procent eller mindre vid första påseendet var selektiv.

(210) I beslutet att inleda förfarandet grundade sig kommissionen på de rekommendationer som lämnades av Forebyggelseskommissionen, dvs. att skatten skulle tillämpas på alla mejeriprodukter, inklusive mjölk. Såsom de danska myndigheterna påpekade under granskningsförfarandet är målet att minska intaget av mättat fett, som låg till grund för Forebyggelseskommissionens rekommendationer, inte helt identiskt med syftet med lagen, dvs. att främja bättre kosthållning och förbättra den danska befolkningens hälsa. Det är därför viktigt att göra en ny bedömning av åtgärd 2, med beaktande av alla lagens hälso- och kostmål.

(211) I sitt svar på beslutet att inleda förfarandet upprepar Danmark att det ligger inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning att besluta om hur man ska uppnå hälsomål genom skattepolitik och besluta om tröskelvärden så länge de ligger inom de gränser som är motiverade med hänsyn till syftet med skatten.

(212) Enligt uppgifter från Danmark (se skäl 66) gäller för en skattebefrielse för alla produkter med en mättad fetthalt under ett visst tröskelvärde, att den leder till att incitamentet att välja produkter med låg fetthalt förstärks och att den därmed uppfyller de officiella kostrekommendationer som beskrivs i skäl 47 i detta beslut. Den förstärkande effekten gäller för alla produkter, men framför allt för mejeriprodukter och kött, eftersom det främst är dessa produkter som har alternativ som ligger över och under tröskelvärdet. När det gäller mejeriprodukter främjade ett tröskelvärde också den uttryckliga kostrekommendationen att konsumera 500 ml mejeriprodukter med låg fetthalt per dag genom att prisskillnaden mellan produkter med låg och hög fetthalt ökade.

(213) De officiella kostrekommendationerna då lagen var i kraft rekommenderade även att små barn under ett års ålder skulle dricka helmjölk (mjölk med en total fetthalt på 3,5 procent, eller 2,3 procent mättat fett) ([102]). Valet av ett tröskelvärde på 2,3 procent innebar att man undvek en prishöjning på mjölk och underlättade uppfyllandet av denna kostrekommendation. Man skulle ha kunnat tänka sig ett annorlunda tillvägagångssätt, enligt vilket helmjölk för små barn skulle ha befriats från skatten, medan samma produkt avsedd för konsumtion av äldre barn och vuxna skulle ha omfattats av skatten. Ett sådant tillvägagångssätt skulle emellertid ha varit mycket svårt om inte omöjligt att hantera och skulle därför ha varit omotiverat. Därför förefaller det vara motiverat med en enhetlig behandling av helmjölk.

(214) Klaganden har ifrågasatt tröskelvärdets effektivitet när det kommer till att säkerställa att lagen inte motverkade de kostrekommendationer som sade att barn bör dricka mjölk, och att små barn bör dricka helmjölk.

(215) Danmark har emellertid i sina inlagor hävdat att fastställandet av ett tröskelvärde var det mest effektiva och minst kostsamma sättet att säkerställa att skatten inte motverkade de officiella kostråden. Alternativa åtgärder för att säkerställa att skatten inte ledde till ekonomiska incitament i strid mot de officiella kostråden skulle ha varit mycket mindre effektiva och administrativt mer kostsamma än skattebefrielsen för helmjölk (se skälen 75–78).

(216) Klaganden har gjort gällande att även om tröskelvärdet på 2,3 procent kan ses som en allmän åtgärd, är det selektivt när det gäller dess effekter, eftersom de som gynnas mest av det är mjölkproducenter och bearbetningsföretag, och då särskilt Arla eftersom de är Danmarks största bearbetare av mejeriprodukter (se skälen 139–146).

(217) Danmark har hävdat att tröskelvärdet på 2,3 procent återspeglar lagens grundläggande och vägledande principer. Det faktum att det gynnade vissa företag mer än andra var helt enkelt en nödvändig konsekvens av fastställandet av ett tröskelvärde (se skäl 72).

(218) Danmark har lämnat uppgifter om de största skattebetalarna och om de som gynnades mest av tröskelvärdet på 2,3 procent (se skäl 74). Dessa uppgifter visar att […] (***) var den huvudsakliga skattebetalaren under lagen om skatt på mättat fett när det gäller produkter som omfattades av skatten ([…] (****) miljoner danska kronor) och hade även den största andelen av det uppskattade taxeringsvärdet för de icke beskattade mejeriprodukterna under tröskelvärdet på 2,3 procent ([…] (****) miljoner danska kronor). Även om uppgifterna visar att tröskelvärdet i stor utsträckning gällde mejerisektorn (140 miljoner danska kronor) och således även […] (****), visar de också att produkter från andra sektorer omfattades av dess tillämpningsområde (83 miljoner danska kronor).

([102]) *Mad til spædbørn og småbørn*, Sundhedsstyrelsen, 2010, s. 9, 18, 19, 27 och 36.
(***) Omfattas av tystnadsplikt
(****) Omfattas av tystnadsplikt

(219) När det gäller åtgärd 2, som utgjorde ett av de fem kriterierna (skäl 181) för bestämning av de skattepliktiga produkter som kallas primära källor till mättat fett, har kommissionen dragit samma slutsatser som i skälen 202–207. För det första upptäcktes varken godtycklighet eller missbruk i definitionen av tröskelvärdet på 2,3 procent. Definitionen av detta tröskelvärde, som följer av avvägningar mellan hälso- och kostmål, tillämpades konsekvent och motiverades på tillbörligt sätt av Danmark.

(220) För det andra låg det faktum att skatten endast inriktade sig på de primära källorna, i det här fallet även med hjälp av en tröskel, i linje med syftet att minska intaget av mättat fett så att intaget bestod till mindre del av produkter med en hög halt mättat fett och till större del av produkter vars halt av mättat fett är lägre, samtidigt som de officiella kostråden beaktades. Kommissionen instämmer i att det är ett giltigt mål ur hälsosynpunkt att fokusera skatten på primära källor och att undanta de icke primära källorna till mättat fett från beskattning. Även om det skulle ha varit möjligt att tillämpa skatten även på mättat fett i andra källor än de primära (under tröskelvärdet) är det motiverat att begränsa skatten till de primära källorna, med hänsyn till skattesystemets effektivitet och i synnerhet till att påverka konsumenternas beteende. På detta sätt blir prisskillnaden mellan primära och icke-primära källor ännu större, vilket ytterligare styr befolkningen bort från konsumtionen av primära källor uttryckligen för att de har en negativ inverkan på hälsan.

(221) Skattebefrielsen för icke-primära källor till mättat fett (även definierad med hjälp av tröskelvärdet) är därför motiverad med hänsyn till systemets övergripande logik, inbegripet alla hälso- och kostmål för skatten som nämns i skäl 166, särskilt hälsomålet att minska konsumtionen av produkter som är oproportionerligt skadliga för hälsan på grund av deras höga halt av mättat fett och avsaknaden av hälsofördelar.

(222) Kriteriet avseende icke-beskattning av produkter som innehåller 2,3 procent mättat fett eller mindre är således förenligt med de syften med skatten som anges i skälen 31, 32 och 166 och motiveras av skattesystemets logik. Att dessa produkter inte beskattades, vilket klassificerats som åtgärd 2 i avsnitt 2.1.8.2 i beslutet att inleda förfarandet och som nämns i avsnitt 2.2 i detta beslut, är därför inte selektivt och utgjorde inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.4.3.3 ***Åtgärd 3***

(223) I beslutet att inleda förfarandet lämnades det öppet huruvida skattebefrielsen i enlighet med lagen var selektiv när det gällde företag med en årlig försäljning av skattepliktiga livsmedelsprodukter på högst 50 000 danska kronor och därför skulle betraktas som stöd i enlighet med artikel 107.1 i EUF-fördraget. Såsom förklaras i beslutet att inleda förfarandet fastställdes skattebefrielsen till samma nivå som i den danska momslagen, där det anges att företag med en årlig försäljning av skattepliktiga livsmedelsprodukter på 50 000 danska kronor eller mindre inte behöver registrera sig enligt mervärdesskattelagen och inte behöver betala mervärdesskatt. Enligt Danmarks svar på beslutet att inleda förfarandet bör dessa företag, om de inte behöver registrera sig för att betala mervärdesskatt, inte heller behöva registrera sig för att betala skatt i enlighet med lagen om skatt på mättat fett.

(224) Danmark hävdar att tröskeln på 50 000 danska kronor i årlig försäljning av skattepliktiga livsmedel var en allmän åtgärd som tillämpades i lika grad på inhemska tillverkare, importörer, mellanhänder och distansförsäljare, och att den var öppen för alla ekonomiska aktörer på lika villkor.

(225) Dessutom verkar skattebefrielsen, mot bakgrund av hälsomålet med skatten och den begränsade inverkan på hälsan av de begränsade mängder som inte beskattades på grund av tröskeln på 50 000 danska kronor, vara motiverad till följd av referenssystemets art.

(226) Kommissionen noterar att de skattebelopp som inte togs ut på grund av tröskelvärdet kan vara små (se skäl 81) och godtar att uppbörden av sådana små belopp skulle ha inneburit en oproportionerlig administrativ börda. Såsom Danmark har förklarat behöver företag med en omsättning på högst 50 000 danska kronor inte registrera sig för mervärdesskatt på grund av den administrativa bördan för de berörda företagen och för förvaltningen. Den skulle vara oproportionerlig med tanke på den mervärdesskatt som annars skulle tas ut. Detsamma gäller för det aktuella fallet. Den skatt som skulle betalas av företag med en omsättning av skattepliktiga livsmedel på 50 000 danska kronor eller mindre skulle ha varit för låg för att motivera den administrativa bördan i samband med uppbörden. Kommissionen har därför varken upptäckt godtycklighet eller missbruk i definitionen av tröskelvärdet för skattebetalare på 50 000 danska kronor. Definitionen av detta tröskelvärde, som följer av avvägningar mellan hälso- och kostmål samt skattens och förvaltningens effektivitet, tillämpades konsekvent och motiverades på tillbörligt sätt av Danmark.

(227) Kommissionen anser vidare att det är ett giltigt mål ur hälsosynpunkt att rikta in skatten även vad gäller antalet beskattningsbara personer mot större företag och att undanta från beskattning mycket små företag vars årliga försäljning av skattepliktiga livsmedel är högst 50 000 danska kronor. Även om det skulle ha varit möjligt att tillämpa skatten även på skattebetalare med en försäljning på 50 000 danska kronor eller mindre (under tröskelvärdet), är det med tanke på den skattemässiga och administrativa effektiviteten motiverat att begränsa de skattskyldiga till företag som överskrider tröskelvärdet. På detta sätt blir prisskillnaden mellan primära och icke-primära källor ännu större, vilket ytterligare styr befolkningen bort från konsumtionen av primära källor uttryckligen för att de har en negativ inverkan på hälsan.

(228) Skattebefrielsen för företag vars årliga försäljning av skattepliktiga livsmedelsprodukter inte översteg 50 000 danska kronor, vilken klassificerats som åtgärd 3 i avsnitt 2.1.8.3 i beslutet att inleda förfarandet, är därför inte selektiv och utgjorde inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

7.4.4 ÅTGÄRD 6 ÄR INTE SELEKTIV EFTERSOM DEN INTE GÖR NÅGON ÅTSKILLNAD MELLAN FÖRETAG SOM I RÄTTSLIGT OCH FAKTISKT HÄNSEENDE BEFINNER SIG I EN JÄMFÖRBAR SITUATION

(229) Denna åtgärd, som omfattar fyra delåtgärder, avsåg det faktum att lagen skiljde mellan inhemska tillverkare och importörer av samma eller liknande livsmedelsprodukter vad gäller vissa aspekter av systemet för skatteuppskov och skatteavdrag. Åtgärden innebär i huvudsak olika behandling av grossister (skäl 233) och mottagare, eftersom åtgärden inte är tillämplig på importörer som är registrerade som mottagare. I skäl 135 i beslutet att inleda förfarandet konstaterades att åtgärden verkar göra åtskillnad mellan importerade och nationella produkter och att den därför kan vara selektiv och även stå i strid med bestämmelserna i artikel 110 i EUF-fördraget.

(230) På grundval av de uppgifter som lämnats av de danska myndigheterna som svar på beslutet om att inleda förfarandet, anser kommissionen att det finns skäl att avvika från den ursprungliga bedömningen i beslutet att inleda förfarandet med avseende på åtgärd 6.

(231) I skäl 74 i beslutet att inleda förfarandet, som grundade sig på tanken att lagen avsåg vissa förmåner för inhemska livsmedelsproducenter i förhållande till importörer, ansåg kommissionen att det beskrivna systemet föreföll utgöra en fördel för inhemska tillverkare i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget, eftersom de försattes i en gynnsammare finansiell situation jämfört med företag som importerade samma typ av produkter.

(232) Denna farhåga stärktes av det faktum att den danska lagstiftaren i de åtföljande förarbetena ([103]) hade medgett att syftet med och effekten av förmånen var att göra det möjligt för de inhemska tillverkarna att uppnå en likviditetsfördel ([104]). Såsom bekräftats av de danska myndigheterna var dessa möjligheter till skatteuppskov och skatteavdrag inte tillgängliga för företag som importerade samma typ av livsmedel och sålde dem på samma danska marknader.

(233) Som de danska myndigheterna har gjort gällande i sitt svar på beslutet att inleda förfarandet gör emellertid det system som föreskrivs i lagen, baserat på systemet i direktiv 2008/118/EG om punktskatter, en grundläggande åtskillnad mellan en godkänd upplagshavare ([105]) (i lagen benämnd grossist) och en registrerad mottagare ([106]) (i lagen benämnd mottagare): Lagret hos en grossist beskattas inte, medan lagret hos en mottagare beskattas (se skäl 92 ff.). Detta är förenligt med EU-domstolarnas rättspraxis ([107]), där det föreskrivs att en skatt ska tas ut i samma skede av distributionskedjan, dvs. vid tidpunkten för leveransen för inhemska tillverkare och vid tidpunkten för importen för importörer.

([103]) L 111 – Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven), 28 februari 2011, bilaga 3.
([104]) Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven), september 2010 udkast, "Bemærkninger til lovforslaget", artikel 3.4.1 (bilaga 3).
([105]) En godkänd upplagshavare är en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag,
([106]) En registrerad mottagare är en fysisk eller juridisk person som av destinationsmedlemsstatens behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet och på de villkor som dessa myndigheter angett, ta emot punktskattepliktiga varor som förflyttas under ett uppskovsförfarande från en annan medlemsstat.
([107]) Domstolens dom av den 2 april 1998, C-213/96 – *Outokumpu*, ECLI:EU:C:1998:155, punkt 25, domstolens dom av den 11 juni 1992, C-149/91 och C-150/91 – *Sanders Adour och Guyomarc'h Orthez mot Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques*, ECLI:EU:C:1992:261, punkt 18.

(234) Enligt bestämmelserna i direktiv 2008/118/EG och bestämmelserna i denna lag är ett företag registrerat på grundval av sin roll i distributionskedjan och inte utifrån ursprunget för de produkter som det säljer. En inhemsk tillverkare är vanligtvis registrerad som godkänd upplagshavare/grossist och en importör är vanligtvis registrerad som registrerad mottagare/mottagare. Lagen gjorde det emellertid också möjligt för en importör som endast bedrev mellanhandel att registrera sig som grossist och på så sätt hålla sina lager obeskattade (skäl 42 i beslutet att inleda förfarandet). De återförsäljare av inhemska och/eller importerade skattepliktiga produkter som säljer direkt har sina lager beskattade och befinner sig i samma situation när det gäller beskattning av skattepliktiga produkter. Samtidigt, såsom beskrivs i skäl 41 i beslutet att inleda förfarandet, kunde danska tillverkare registrera sig som grossister för den del av produktionen som de planerade att exportera.

(235) Enligt Danmark motiverar den grundläggande skillnaden mellan grossister och mottagare skillnaden i behandling enligt lagen, och åtgärd 6 är inte, såsom klaganden hävdar, ett sätt att diskriminera inhemska och utländska tillverkare. Den innebär inte heller någon diskriminering på något annat sätt, utan endast att skatterna tas ut i enlighet med EU-domstolarnas rättspraxis ([108]).

(236) Kommissionen instämmer i att åtgärd 6 inte innebär diskriminering mellan inhemska och utländska tillverkare eller företag som i rättsligt och faktiskt hänseende befinner sig i samma situation. Grossister och mottagare befinner sig i en annan position när det gäller deras roll i distributionskedjan, vilket i sin tur är den princip som följs av lagen och även av direktiv 2008/118/EG. Hur företagen beskattas enligt lagen beror på deras roll i distributionskedjan. Vilka företag som tillhör vilken roll bedöms på grundval av objektiva kriterier över vilka företaget till viss grad har kontroll. En importör kan till exempel själv besluta om företaget endast vill bedriva mellanhandel och på så sätt kunna registrera sig som grossist och hålla sina lager obeskattade. Om företaget å andra sidan vill bedriva direktförsäljning måste det vara registrerat som mottagare och dess lager blir beskattade (precis som de inhemska tillverkare som ägnar sig åt direktförsäljning).

(237) Kommissionen drar slutsatsen att skillnaden i tidpunkt för uppbörd av skatten i åtgärd 6 inte innebär någon diskriminering mellan inhemska och utländska tillverkare eller företag som i rättsligt och faktiskt hänseende befinner sig i samma situation. Åtgärd 6 är alltså inte selektiv i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget. Av samma skäl och eftersom skillnaden mellan en grossist och en registrerad mottagare enligt åtgärd 6 motsvarar systemet enligt direktiv 2008/118/EG om punktskatter, strider den inte mot artikel 110 i EUF-fördraget. Detta beror på att den inte ålägger en högre skatt på import än på inhemska varor och inte heller utgör ett indirekt skydd mot produkter från andra medlemsstater.

8. **SLUTSATSER**

(238) När det gäller åtgärd 5 var ett av villkoren i artikel 107.1 i EUF-fördraget, gällande förekomsten av statliga medel, inte uppfyllt. Mot bakgrund av detta är kommissionens slutsats att åtgärd 5 inte utgjorde något statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

(239) När det gäller åtgärderna 1, 2, 3 och 6 var ett av villkoren i artikel 107.1 i EUF-fördraget, gällande förekomsten av selektivitet, inte uppfyllt. Mot bakgrund av detta är kommissionens slutsats att åtgärderna 1, 2, 3 och 6 inte utgjorde något statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Den danska lagen om beskattning av mättat fett i vissa livsmedel, lag nr 247 av den 30 mars 2011, som var i kraft från och med den 1 oktober 2011 till och med den 31 december 2012, utgör inte statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

([108]) Domstolens dom av den 2 april 1998, C-213/96 – *Outokumpu*, ECLI:EU:C:1998:155, punkt 25, domstolens dom av den 11 juni 1992, C-149/91 och C-150/91 – *Sanders Adour och Guyomarc'h Orthez mot Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques*, ECLI:EU:C:1992:261, punkt 18.

Artikel 2

Detta beslut riktar sig till Konungariket Danmark.

Utfärdat i Bryssel den 6 juni 2019.

På kommissionens vägnar
Phil HOGAN
Ledamot av kommissionen